

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



**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE  
GUATEMALA EN EL MARCO DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

**MARLENE JAZMIN CHAVALOC RODAS**

**GUATEMALA, DICIEMBRE DE 2012**

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

**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE  
GUATEMALA EN EL MARCO DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**



Guatemala, diciembre 2012

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

<b>DECANO:</b>	Lic.	Avidan Ortiz Orellana
<b>VOCAL II:</b>	Lic.	Mario Ismael Aguilar Elizardi
<b>VOCAL III:</b>	Lic.	Luis Fernando López Díaz
<b>VOCAL IV:</b>	Br.	Victor Andrés Marroquín Mijangos
<b>VOCAL V:</b>	Br.	Rocael López González
<b>SECRETARIO:</b>	Licda.	Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXÁMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Rafael Morales Solares
Vocal:	Licda.	Ileana Magali López Arango
Secretario:	Lic.	Héctor David España Pinetta

**Segunda Fase:**

Presidente:	Licda.	Crista Ruíz Castillo de Juárez
Vocal:	Licda.	Miriam Lily Rivera Álvarez.
Secretario:	Licda.	Martha Eugenia Valenzuela de Bonilla

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



*Oficina Jurídica*  
*Cuarta avenida "A", doce guión cincuenta y cuatro, zona catorce,*  
*apartamento trescientos dos, ciudad de Guatemala.*  
*Teléfono 5412-6108*

Guatemala, 12 de enero de 2012

Licenciado:  
Carlos Castro Monroy  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho.



Como asesor de tesis de la bachiller **MARLENE JAZMIN CHAVALOC RODAS**; en la elaboración del trabajo intitulado: **"ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA."**  
Por este medio hago constar lo siguiente:

- a) El trabajo desarrolla el estudio jurídico del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, las inquietudes que genera en cuanto a su aspecto impositivo, tomando en consideración que su afección alcanza a toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera que esté domiciliada o no en el territorio nacional. Concretamente se establece la determinación de la conveniencia para los contribuyentes en cuanto a las constantes reformas que el Congreso de la República realiza a dicho impuesto, en función de la situación económica que se vive en la actualidad.
- b) Los métodos y técnicas que han sido utilizados para la elaboración del trabajo comprenden: el jurídico y el sociológico; el primero se enmarca en lo relacionado con el desarrollo del tema objeto de la investigación, es decir, el análisis jurídico del Impuesto Sobre la Renta, la Ley que lo contiene, el aspecto impositivo, la facultad de exigencia por parte del Estado, la afección que sufre el contribuyente. En cuanto al método sociológico, éste se aplicó en el estudio de la unidad de análisis, para establecer el impacto que produce en la sociedad, en particular en el aspecto económico de los contribuyentes. En lo concerniente a las técnicas, se aplicó la investigación bibliográfica y documental, para la consulta de los principales teóricos del derecho administrativo y constitucional, así como la recopilación de la información a través de las fuentes de consulta.
- c) El aporte científico de la investigación deviene en las conclusiones valederas a las cuales se arribó, en concreto, el actuar del Estado en cuanto al establecimiento de la carga impositiva, con el objeto de adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de los servicios de acuerdo a las necesidades colectivas. Para dichos fines, el



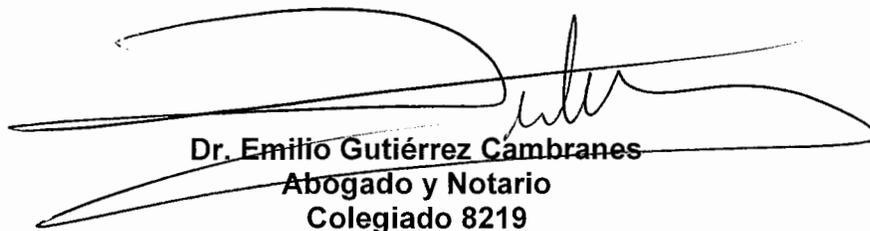
Estado utiliza los medios materiales, personales y jurídicos, tal es el caso del Decreto 26-92 el cual contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- d) En el contexto de lo que preceptúa el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, opino lo siguiente: El contenido científico y técnico del trabajo de tesis es acorde con su desarrollo, tomando en consideración el aporte científico que se establece en cuanto al tema del Impuesto Sobre la Renta. La metodología y las técnicas utilizadas han sido las adecuadas, en principio por el empleo del método jurídico, el cual se complementó con el sociológico. En el aspecto de las técnicas la bibliográfica y la documental, contribuyeron en la obtención del resultado del informe final. La redacción ha sido del todo adecuada, de conformidad con las reglas gramaticales. No incluyó cuadros estadísticos, y en cuanto al aporte científico marca un importante avance en el estudio de la actividad impositiva que desarrolla el Estado como medio para obtener recursos que posibilitan el desarrollo de sus actividades, encaminadas a obtener uno de los mayores presupuestos de la administración pública, es decir, el bien común; no obstante lo considerable que en la mayoría de casos representa la carga tributaria. Las conclusiones fueron las adecuadas en correspondencia con las recomendaciones establecidas. La bibliografía ha sido la adecuada en atención al tema desarrollado. Las modificaciones que se le han sugerido, las ha tomado en consideración de forma oportuna. Por lo antes expuesto, apruebo el trabajo de investigación.

He guiado personalmente a la sustentante durante todas las etapas del proceso de investigación científica, aplicando los métodos y técnicas apropiadas para resolver la problemática esbozada; con lo cual se comprueba la hipótesis planteada conforme a la proyección científica de la investigación.

El trabajo de tesis en cuestión, reúne los requisitos reglamentarios prescritos, razón por la cual, emito DICTAMEN FAVORABLE; con el objeto de que el mismo pueda continuar con el diligenciamiento correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,

  
**Dr. Emilio Gutiérrez Cambranes**  
Abogado y Notario  
Colegiado 8219

*Dr. Emilio Gutiérrez Cambranes*  
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, dieciséis de febrero de dos mil doce.

Atentamente, pase al ( a la ) LICENCIADO ( A ): **JOSÉ FRANCISCO YAX  
AJFACAJA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del ( de la ) estudiante:  
**MARLENE JAZMÍN CHAVALOC RODAS**, Intitulado: **"ESTUDIO  
DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
DE GUATEMALA"**.

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 las 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 estime pertinentes".

**LIC. LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

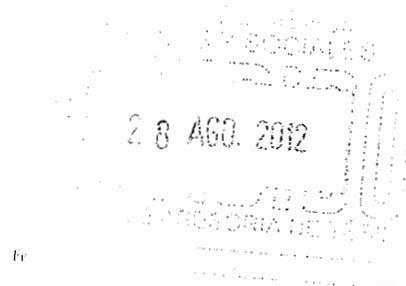
cc.Unidad de Tesis  
LEGM/jrvch.





Guatemala, 28 de agosto de 2012

LICENCIADO  
BONERGE AMILCAR MEJIA ORELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
SU DESPACHO



Licenciado Mejía Orellana:

De conformidad con la resolución de fecha dieciséis de febrero de dos mil doce, en la cual se me designó **REVISAR** el trabajo de tesis de la bachiller **MARLENE JAZMIN CHAVALOC RODAS**, intitulado, “**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA EN EL MARCO DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**”.

Al respecto, considero que el trabajo presentado reúne los requisitos establecidos. He de manifestarle que el estudiante completó su investigación, la cual, tras correcciones que realicé, merece la siguiente opinión:

a) Contenido científico: El Impuesto Sobre la Renta es en sí mismo, un gravamen directo que se aplica a la renta que obtengan en el país todas las personas o empresas, guatemaltecas o extranjeras domiciliadas o no en el territorio nacional, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, y que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

b) La utilización dentro del trabajo de tesis de técnicas de investigación bibliográficas de autores reconocidos en el ámbito jurídico, así como de autores reconocidos de la ciencia del Derecho en especial de la rama del Derecho Tributario y Financiero,

**Lic. José Francisco Yax Ajpacajá**  
**Abogado y Notario**  
6ª. Ave. 0-60 Zona 4, Centro Comercial Zona 4  
Torre Profesional II, Oficina 711  
Ciudad de Guatemala. Tel: 23380253



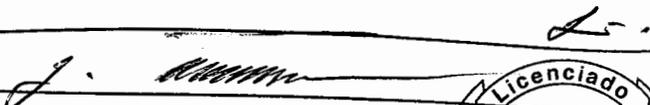
permitieron una práctica consulta de estudios doctrinarios a través de los métodos analítico, sintético y jurídico; habiendo utilizado una redacción clara y técnica.

c) Las conclusiones son acertadas respecto al tema, con recomendaciones oportunas, las que estimo deben tomarse en consideración.

Confirmando que la estudiante, atendió las sugerencias y observaciones señaladas, defendiendo con fundamento aquéllas que consideró necesarias y en general realizó el trabajo investigativo y analítico, redactando dicho trabajo con un lenguaje jurídico adecuado.

Por todo lo anteriormente señalado y en base al Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, emito **DICTAMEN FAVORABLE** en el sentido que el trabajo de tesis desarrollado por el estudiante cumple con los requisitos establecidos.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente,

  
Lic. José Francisco Yax Ajpacajá  
Colegiado No. 6853





FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, Guatemala

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de noviembre de 2012.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MARLENE JAZMIN CHAVALOC RODAS, titulado ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTENIDO EN EL DECRETO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA EN EL MARCO DE LA ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyr.

Lic. Avidán Ortiz Orellana  
DECANO



Rosario





## DEDICATORIA

A Dios:

Por ser mi fiel ayudador y pronto auxiliador en los momentos más difíciles de mi vida no me sentí sola porque tu estas conmigo, gracias por cumplir mis sueños. Porque para siempre es su misericordia.

A mis padres:

Por enseñarme que la vida está llena de obstáculos y que debo levantarme todas los dias, por su amor, dedicación y cuidados durante estos años, te amo madre. Por enseñarme que la palabra no puedo no existe y con su vida dar el ejemplo más bello que ira siempre conmigo, estoy segura que desde el cielo sonrío hoy conmigo, te envié un beso hasta el cielo. Te amo padre.

A mis hermanos:

Giovanni, Pablo y Alba por compartir los momentos más inolvidables de vida en esta maravillosa familia que Dios nos ha dado.

A Nicky:

Por apoyarme en todo tiempo y darme alientos en momentos de flaqueza, gracias por enseñarme a luchar todos los días con tu ejemplo. Te amo.

A mis amigos:

Jennifer, Mónica, Juan, Shirley, Josué, Fernando, Lesbia, por hacer de este camino una experiencia amena y por permitirme encontrar en ellos hermanos.



A mis tíos y tías:

Por sus sabios consejos y apoyo en todo momento.

A mis abuelos:

A mi abuela Mercedes y Jesús por su amor y apoyo y Elvira y Julián por su amor tan especial.

A las licenciadas:

Crista de Juárez, Ericka Solís, por su apoyo y por enseñanzas tan invaluable.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala y a la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por crear en mi valores y consciencia social.



# ÍNDICE

**Pág.**

Introducción.....i

## CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado.....	1
1.1. Obligación tributaria.....	3
1.2. Características de la relación jurídica tributaria.....	5
1.3. Bases constitucionales del derecho tributario.....	6
1.4. Principios constitucionales del derecho tributario.....	7
1.5. Extinción de las obligaciones tributarias.....	18

## CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	25
2.1. Definición de derecho tributario.....	26
2.2. Características del derecho tributario.....	28
2.3. Principios del derecho tributario.....	30
2.4. Clasificación de los tributos.....	37
2.5. Autonomía del derecho tributario.....	41



### CAPÍTULO III

#### 3. Elementos de la relación jurídica

tributaria.....	43
3.1. Sujeto activo.....	45
3.2. Sujeto pasivo.....	46
3.3. Hecho generador.....	51
3.4. Obligación tributaria.....	56

### CAPÍTULO IV

4. El Impuesto Sobre la Renta.....	61
4.1. Estructura financiera del Estado.....	62
4.2. Régimen tributario en Guatemala.....	66
4.3. Generalidades del Impuesto Sobre la Renta.....	68
4.4. Aspecto legal.....	71
4.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	72
4.4.2. Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la Ley Antievasión II, Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	78
4.4.3. Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	84
4.5. Incidencia del Impuesto Sobre la Renta, en relación a su reforma.....	90
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>97</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>99</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>101</b>



## INTRODUCCIÓN

La obligación de pagar impuestos en la República de Guatemala, es competencia de todos los ciudadanos que tengan el carácter de contribuyentes. De esa cuenta el Estado de Guatemala, necesita de agenciarse de fondos públicos que ayuden al desarrollo de las actividades a las que está llamado a realizar, pues gracias a esos ingresos financieros el Estado trata de cubrir las necesidades públicas del país tales como educación, salud, mantenimiento de carreteras.

La satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia, que conlleva el estudio de sus elementos, así como los principios que la inspiran, sin dejar a un lado su estructura y clasificación,

En el presente estudio se realiza un análisis del Impuesto Sobre la Renta -ISR-, en virtud que éste siempre ha generado inquietudes, debates, diálogos, aceptación y rechazo durante mucho tiempo por parte de los contribuyentes, tomando en consideración que tal impuesto es una imposición estatal sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera que esté o no domiciliada en Guatemala, además recae sobre cualquier patrimonio o bien, que provenga de la inversión de capitales o de trabajo en su caso.

En ese orden de ideas, la propuesta del estudio se enmarca en el análisis de la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el marco de las reformas tributarias contenidas en la Ley Antievasión II, Decreto 4-2012 y la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 ambos del Congreso de la República de Guatemala.

Lo anterior, con el fin de agrupar los datos, que constituyen el marco conceptual. En el desarrollo de la investigación se comprobó la hipótesis formulada en el plan de investigación, en el sentido que la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 243 el principio de capacidad de pago.



El objetivo general de la presente investigación es comprobar el perjuicio que representa para los inversionistas extranjeros y nacionales que constantemente se realicen reformas al Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta, desmotivando la inversión extranjera.

El trabajo comprende cuatro capítulos los cuales se dividen de la forma siguiente: en el capítulo primero se desarrolla el tema de la actividad financiera del Estado de Guatemala; en el capítulo segundo se aborda el tema del derecho tributario; en el capítulo tercero se estudia lo concerniente a los elementos de la relación jurídico tributaria; y, finalmente en el capítulo cuarto se estudia el tema central de la investigación, es decir, el Impuesto Sobre la Renta, en el marco de las reformas tributarias contenidas en la Ley Antievasión II, Decreto 4-2012 y la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 ambos del Congreso de la República de Guatemala, así como la incidencia y los efectos positivos y negativos en el desarrollo integral de la economía nacional y las finanzas del Estado de Guatemala.

Para elaborar el estudio se utilizó los métodos analítico y sintético, para estudiar de manera particularizada cada uno de los temas que comprenden la investigación; además de los métodos inductivo y deductivo, para alcanzar conceptos generales a través de aspectos particulares; y fundamentalmente se utilizó la metodología jurídica, atendiendo a la naturaleza de la investigación. Los métodos descritos fueron apoyados por las técnicas de: fichas bibliográficas, fichas de resumen e investigación documental.

En términos generales, el presente análisis contiene los fundamentos jurídicos y doctrinarios de la estructura tributaria del Estado de Guatemala, su incidencia financiera y una síntesis de los puntos medulares que refiere la reforma tributaria contenida en la Ley Antievasión II y la Ley de Actualización Tributaria, ambos del Congreso de la República de Guatemala, matizando las consideraciones legales para lograr su eficacia y eficiencia, con el objeto de darle cumplimiento a la ley.



## CAPÍTULO I

### 1. Actividad financiera del Estado

Para dar inicio el presente estudio, es necesario establecer los conceptos teóricos que fundamentan el contenido del tema propuesto. Así, en principio debe hacerse referencia a lo que conforma la actividad financiera del Estado de Guatemala, como medio para agenciarse de fondos que le permita cumplir con sus obligaciones.

A través de dicha actividad se establece de forma científica y positiva lo referente a la organización económica de un país, los gastos e ingresos del Estado, establecido con carácter privilegiado por el poder público. Así, surge la relación que se establece entre el Estado y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, formas y plazos del pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponden aplicar por infringir preceptos relativos a declaraciones, trámites y vencimientos.

De acuerdo a la jerarquía del ordenamiento jurídico guatemalteco, se regula a partir del Artículo 237 de la Constitución Política de la República lo relacionado con el régimen financiero del Estado. Dicho artículo preceptúa lo siguiente: "Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar. La unidad del presupuesto es obligatoria y su

estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos. Los Organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos, cuando la ley así lo establezca, sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al presupuesto general; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado.

La ley podrá establecer otros casos de dependencia del ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia. El incumplimiento de la presente disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias.

No podrán incluirse en el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado gastos confidenciales o gasto alguno que no deba ser comprobado o que no esté sujeto a fiscalización. Esta disposición es aplicable a los presupuestos de cualquier organismo, institución, empresa o entidad descentralizada o autónoma.

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica, son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las bibliotecas de las universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen

presupuesto propio. Incurrirá en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta.

Los organismos o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas. Dicha publicación deberá hacerse en el Diario Oficial dentro de los seis meses siguientes a la finalización de cada ejercicio fiscal.”

### 1.1. Obligación tributaria

Para el autor Héctor Villegas significa: “Vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”<sup>1</sup>

Por su parte Dino Jarach la define como: “Vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”<sup>2</sup>

El Artículo 14 del Código Tributario establece el concepto legal: “Concepto de la Obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter

<sup>1</sup> Villegas, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 246.

<sup>2</sup> Jarach, Dino, **Curso superior de derecho tributario**, pág. 48.



personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Con base en lo anterior, puede decirse que una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a éste último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de su obligación tributaria.

Es importante recalcar que el Código Tributario utiliza los conceptos relación tributaria y obligación tributaria como sinónimos, sin embargo, es importante señalar que el concepto obligación tributaria va inmerso en el de Relación Jurídico Tributaria, y deben ser considerados como dos temas diferentes.

El Licenciado Jorge Mario Castillo señala que según Margáin, “La persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, de inmediato, entre la persona y el Estado, surgen relaciones de carácter tributario. Esas relaciones imponen obligaciones a las dos partes, aunque una de ellas, la persona, nunca llegue a coincidir con la situación prevista en la ley para que nazca la obligación tributaria.”<sup>3</sup> La

---

<sup>3</sup> Castillo González, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala, comentada**, pág. 439.

obligación tributaria es entonces el vínculo jurídico existente entre el Estado quien actúa como sujeto activo y los particulares, quienes tienen la calidad de sujeto pasivo, por medio del cual se hace efectivo el cobro de los tributos a que esta obligado el sujeto pasivo, y que están plasmados en la ley tomando en consideración los presupuestos que constituyen el hecho generador de la obligación.

## **1.2. Característica de la relación jurídica tributaria**

Existen varias clasificaciones relacionadas con el tema, sin embargo, a continuación se expone la siguiente:

- a) La relación jurídica tributaria se da entre personas: porque se crea entre el Estado - el fisco- y un sujeto pasivo -contribuyente-. Nunca se podrá establecer una relación jurídica tributaria entre cosas.
  
- b) Tiene su fuente en la ley: significa que todos los derechos y obligaciones provenientes de la Relación Jurídica Tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley. Lo anterior está plasmado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula el principio de legalidad para la creación y establecimiento de tributos, la norma precitada preceptúa: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación."

- c) Es de carácter principal y central: la relación jurídica tributaria es principal, no es accesoria, ni depende su existencia de otras obligaciones.

### **1.3. Bases constitucionales del derecho tributario**

Los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, son constituidos como las normas de mayor jerarquía del ordenamiento jurídico. De ella se derivan las demás leyes ordinarias, reglamentos, que rigen al Estado. Dentro del preámbulo contenido en ella se reconoce la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social. Una es la imagen kelseniana de la pirámide jurídica, donde la constitución, desde el vértice, parece dominar y regular armoniosamente a todo el orden jurídico. La Corte de Constitucionalidad emitió sentencia en la cual sobre el Principio de Supremacía de la Constitución, estableció lo siguiente: “El Principio de supremacía de la Constitución impone el de la compatibilidad de las normas de grado inferior, en el sentido de que éstas solamente valen si guardan armonía con las de grado superior que componen la Constitución; las que no fueren compatibles serán inconstitucionales, y deben, por lo mismo, eliminarse del ordenamiento jurídico. Esa incompatibilidad es de carácter material cuando el contenido de las normas inferiores contraría un precepto expreso de la Constitución.”<sup>4</sup>. Dicha supremacía se encuentra regulada en los Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala. Lo antes descrito deja en claro la estructura legal a la cual debe de obedecer la existencia de los tributos en el Estado de Guatemala.

---

<sup>4</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial número 45, expediente número 537-93**, pág. 9.<sup>o</sup>



#### 1.4. Principios constitucionales del derecho tributario

##### a) Principio de legalidad

El principio de igualdad tiene cabida en todas las ramas de derecho, sin embargo, merece especial atención en cuanto a su aplicación en el derecho tributario.

Para el autor Fernando Pérez Royo: "Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes."<sup>5</sup>

Para el tratadista Rodolfo R. Spisso: "La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir."<sup>6</sup>

Toda vez que trata sobre la garantía de libertad y propiedad de los ciudadanos, ya que se vela por el interés colectivo y no por el interés individual. Derivado de lo anterior el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el Principio de Legalidad, el cual otorga facultades exclusivas al Congreso de la

---

<sup>5</sup> Pérez Royo, Fernando, **Derecho financiero y tributario**, pág. 67.

<sup>6</sup> Spisso, Rodolfo, **Derecho constitucional tributario**, pág. 253.

República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, atendiendo a las necesidades que tiene el Estado, y al principio de equidad y justicia tributaria de sus habitantes. La norma anteriormente mencionada tiene estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa que entre otras atribuciones del Congreso está la de, “Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.”

En conclusión, el principio de legalidad está encaminado para obedecer cierta conducta o mandato, éste debe estar normado en la ley, ser emitida y tener vigencia dentro de un ordenamiento jurídico, y de esa forma tenga certeza jurídica.

Como ya se mencionó anteriormente, el Congreso de la República de Guatemala, que corresponde al Poder Legislativo compete exclusivamente la función de legislar en materia tributaria, desarrollando los impuestos y sus bases de recaudación, así como establecer el régimen sancionatorio tributario.

Es importante hacer mención que el principio de legalidad se divide en dos partes: El Principio de reserva de ley. Según el Doctor Juan Carlos Casellas Gálvez, “la reserva de ley constituye un juicio de valor que expresa el constituyente al momento de elaborar la Constitución, disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de ley.”<sup>7</sup> Respecto a la reserva de ley establecida en la

---

<sup>7</sup> Gálvez, Juan Carlos, **El principio de legalidad y la distribución del poder tributario en Guatemala**, pág. 3.



Constitución Política de la República de la República de Guatemala, el mismo autor señala dos tipos de reserva de ley:

“Reserva de Ley Absoluta y Reserva de Ley Relativa. La reserva de ley absoluta exige que todos los elementos del tributo estén incluidos en una ley, mientras que en la reserva de ley relativa, reclama que en la ley únicamente vengan establecidos los elementos esenciales del tributo.”

En virtud de lo anterior, la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 señala los elementos fundamentales del tributo, entre ellos una reserva de ley que establece que el único ente facultado para decretar impuestos es el Congreso de la República de Guatemala.

El principio de prevalencia o supremacía de ley: “Según el principio de Supremacía, o de la fuerza normativa de la Constitución, los preceptos constitucionales tienen superioridad referente al resto, esta en la cúspide de la jerarquía del ordenamiento jurídico, y determina que aquellas normas opuestas a la Constitución, son invalidas. Si una ley admite interpretación o más debe escogerse aquella que se conforme con la Constitución y/o con los instrumentos internaciones referentes a los derechos fundamentales del hombre, si eso no es posible aplicar la jurisprudencia y la doctrina internacionales.”

“El principio de la fuerza normativa de la Constitución no puede ser eludido en ninguna circunstancia, ya que sus normas prevalecen sobre las demás leyes, sean estas



referentes al derecho público o al derecho privado.”<sup>8</sup> La Constitución Política de la República de Guatemala, es el primer fundamento del orden jurídico y del Estado, en ella descansan los principios fundamentales sobre las disposiciones legales y reglamentarias del país, es por ello que tiene supremacía constitucional. Este principio también es llamado prevalencia constitucional, pues existe una jerarquía en el ordenamiento jurídico de un Estado, y en este caso la Constitución es la norma suprema de todo ese conjunto de normas.

La Constitución Política de la República de Guatemala asegura a todos los ciudadanos un refuerzo de legalidad, toda vez que los actos contrarios a lo previsto en ella, carecen de valor jurídico, tal y como lo regula el segundo párrafo del Artículo 239, en el cual se establece que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.”

#### b) Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de

<sup>8</sup> Montes de Oca, Berenice, **Principios y reglas que deben regir en materia tributaria**, pág. 101.



imposición...” Este principio pretende resaltar que el tributo que se establezca, este íntimamente ligado con los ingresos que perciba el contribuyente, y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes. La capacidad económica a que se refiere el artículo citado, se identifica con el nivel de vida de las personas, así como con el poder adquisitivo de los contribuyentes. Es conveniente resaltar que este principio tiene bastante relación con el principio de igualdad, existe una gran diferencia entre los pequeños y grandes contribuyentes, toda vez que dependiendo del capital económico que posea cada uno de ellos, así será su capacidad contributiva.

Este principio está resumido en una de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad, la cual establece lo siguiente: “En relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad del trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que la leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.”<sup>9</sup>

### c) Principio de igualdad

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta

<sup>9</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial** número 287-93, sentencia número 893, pág. 94.

fraternal entre sí.” Este principio cobra relevancia en la mayoría de las ramas del derecho, en el ámbito del derecho tributario, tal y como lo establece el artículo citado, ningún ciudadano debe de gozar de privilegios, y en materia tributaria lo es también procedente, considerando que la obligación de pagar impuestos, es deber de toda persona, tomando en cuenta los principios de capacidad de pago.

“El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.”<sup>10</sup>

En conclusión puede establecerse que de acuerdo al contenido del Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los habitantes están obligados a contribuir para el sostenimiento de las necesidades del Estado, por medio del pago de los impuestos, siempre y cuando se realice de acuerdo a la capacidad contributiva o de pago.

También es evidente que el pago de tributos que se realiza no es igual en cuanto a la cantidad, toda vez que es de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, pero sí es igual en cuanto a la forma, tiempo, para todos y las consecuencias para el que no lo hace es igual para aquel contribuyente que paga menos, como para aquel contribuyente que paga más.

---

<sup>10</sup> Spisso, **Ob. Cit**; pág. 325.



#### d) Principio de justicia y equidad

Este principio radica en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad, esto quiere decir tomando en cuenta sus ingresos dentro de un régimen de legalidad y de justicia. Al mencionar justicia se hace referencia a dar a cada quien lo suyo, y al hablar de equidad se realiza dentro del contexto que los impuestos deben ser proporcionales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece que los impuestos, arbitrios y contribuciones se decretan de acuerdo a la equidad y la justicia. Este principio también tiene íntima relación con el Artículo 135 inciso d) de la Constitución, al establecer que son deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Es importante resaltar que existen diferentes categorías de contribuyentes y que cada uno debe de contribuir con sus impuestos atendiendo a los ingresos que perciba y de esa cuenta así será en proporción el pago de los tributos que le corresponda, así como el progreso que tenga en los mismos.

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.

Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tiene menos.



#### e) Principio de no confiscación

Este principio negativo, prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes, es decir, que el Estado no puede gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener ganancias. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República establece este principio, preceptuando que sólo podrán estar afectos al pago de impuestos, aquellas rentas netas, en las cuales ya se hayan deducido todos los gastos necesarios para su obtención. Esto significa que al momento de decretar un impuesto, se debe de gravar sólo las utilidades obtenidas, y no el capital que se haya utilizado para obtener dichas utilidades, mientras el Artículo 41 constitucional, no se refiere al hecho generador sino a las multas confiscatorias, como consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria.

El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo. En la confiscación, por el contrario, los principios que la sustentan son distintos.

El principio de no confiscación, también está relacionado con la imposición de multas que se establecen a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias, pues en ningún caso dichas multas deben ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar.

La Constitución Política de la República garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, y como consecuencia en el Artículo 41 de



forma directa preceptúa lo siguiente: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias”.

Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del tributo omitido.” Si en algún momento existiere un supuesto de confiscación y se afecte el derecho de propiedad de alguna persona este precepto sería tachado de inconstitucional, pues de ninguna manera puede afectarse la regla de la capacidad económica de cada contribuyente, toda vez que priva al sujeto pasivo gozar de sus rentas y propiedades a que tiene derecho.

f) Principio de no doble o múltiple tributación

Este principio de naturaleza negativa, establece que el Estado debe de velar para que un mismo hecho generador de un tributo no sea gravado dos o más veces, así también velar para que un ente impositivo no establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador, así lo refiere el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, específicamente en el segundo párrafo al preceptuarse: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”. Para dar una definición sobre este principio, el tratadista Juan Luqui lo describe de la manera siguiente: “habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho



generador, por idéntico período, aplicando por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.”<sup>11</sup>

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya lo establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.

Lo prescrito en la Constitución Política de la República de Guatemala, es claro en cuanto a no permitir la doble o múltiple tributación, y de esa manera se puede legislar de una mejor forma la aprobación o modificación de las leyes tributarias, pues en caso contrario el contribuyente está en el derecho de acudir a una acción de inconstitucionalidad, en virtud que existen varios fallos emitidos por la Corte de Constitucionalidad en los cuales se evidencia la violación del principio de la no doble o múltiple tributación.

#### g) Principio de irretroactividad de la ley tributaria

Este principio se basa en que el derecho tributario no tiene efecto retroactivo, esto quiere decir que no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia atrás una ley a un hecho que ocurrió cuando ésta no era vigente. Este principio está contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República, el cual establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. Es conveniente mencionar que el Artículo 66 del Código Tributario contempla que las normas tributarias

<sup>11</sup> Luqui, Juan Carlos, **La obligación tributaria**, pág. 166.

sancionatorias regirán para el futuro, y que tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

Lo anterior es una excepción al principio de retroactividad, con la aclaración que éste es aplicable únicamente a las infracciones y sanciones en que incurra un contribuyente, por lo que en cierta forma y en casos específicos como por ejemplo dentro del derecho penal tributario, se aplica el principio de In dubio Pro Contribuyente, el cual consiste en que puede aplicarse en forma retroactiva las normas que supriman infracciones, o bien establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves que favorezca al infractor, sin afectar como lo menciona el Artículo 66 del Código Tributario, resoluciones o sentencias firmes.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad hace alusión al término retroactividad o la forma siguiente:

“La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella.

La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al

tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado.”<sup>12</sup>

### 1.5. Extinción de las obligaciones tributarias

Al igual que el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago, sin embargo, no sólo se establecen las características de éste, sino otras formas por las cuales el sujeto pasivo puede quedar liberado de sus obligaciones tributarias, toda vez que la obligación fiscal puede quedar extinguida por cuenta del contribuyente cuando satisface la prestación tributaria o cuando la ley autoriza declararla extinguida. Según el Código Tributario la extinción de las obligaciones tributarias puede producirse por alguna de las formas siguientes:

#### a) El pago

Es el modo normal de extinción de la deuda tributaria. Es la forma por excelencia como se puede extinguir la obligación.

Es el cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, sea ésta una obligación de hacer o no obligación de dar. Según el Artículo 36 del Código Tributario no señala los efectos del pago, e indica que la obligación puede quedar extinguida por lo contribuyentes o responsables, así mismo establece que la

---

<sup>12</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial** número 36, expediente número 36-95, páq. 84



Administración Tributaria puede exigir que el pago de la obligación tributaria se garantice mediante la constitución de cualquier medio de garantía. El pago de las deudas tributarias puede ser efectuado por cualquiera, tanto por el propio obligado como por un tercero, con independencia de que tenga interés o no en el cumplimiento de la obligación.

#### b) Compensación

Con carácter general, las obligaciones tributarias de un contribuyente pueden extinguirse total o parcialmente por compensación y se constituye como un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta.

Cuando se habla de compensación se hace referencia a la institución por medio de la cual se anulan dos obligaciones cuyos titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta la medida en que una de ellas alcance el importe de la otra.

El autor español Alejandro Menéndez Moreno, define la compensación tributaria de la forma siguiente: "Es junto con el pago la otra modalidad de extinción de la deuda tributaria que comporta el cumplimiento de la obligación y puede producirse cuando dos personas son recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra."<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Menéndez Moreno, Alejandro, **Derecho tributario**, pág. 270.

El Código Tributario contempla esta figura en los Artículos 43 y 44. “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.”

c) Confusión:

La confusión es la forma de extinguir la obligación tributaria que consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya sea por sucesión o por otra causa. La confusión se da cuando el Estado reúne las calidades de deudor y acreedor, o sea las calidades de sujeto pasivo y activo a la vez, dando como resultado la no generación de tributo.

Mónica Ortiz Sánchez, define esta poca usual figura de extinción de la obligación así: “Modo de extinción de las obligaciones por reunir en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor.”<sup>14</sup>

El Artículo 45 del Código Tributario proporciona el concepto legal: Concepto. “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.”

---

<sup>14</sup> Ortiz Sanchez, Mónica, **Léxico jurídico**, pág. 91.



#### d) Condonación

Según Manuel Ossorio Condonación es, “Acción y efecto de condonar; de perdonar o de remitir una pena, multa u obligación. De ahí su importancia jurídica, especialmente en lo que se refiere a las deudas.”<sup>15</sup>

Según Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores, la condonación “Es el perdón o liberación de la deuda concedido por el acreedor.

Este principio se basa en que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que le son debidas excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes o el ejercicio caprichoso del poder tributario por parte de los administradores del impuesto.”<sup>16</sup> En conclusión la condonación no puede darse por una decisión administrativa, dado que partiendo de la base de la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, emitir una ley que permita la condonación de la obligación tributaria.

#### e) Prescripción extintiva

Es la forma de extinguir obligaciones tributarias, y se da cuando el deudor queda liberado por la inacción del acreedor -Estado- durante cierto tiempo. Los Artículos del 47

<sup>15</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 148.

<sup>16</sup> Díaz Dubón, Carmen, **Derecho financiero II**, pág. 99.

al 53 del Código Tributario proporcionan el concepto legal de la prescripción, pues la misma se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo, y se produce por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo que determina ley.

Artículo 47 del Código Tributario. Plazos. “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.”

Sobre la figura de la prescripción, Alejandro Menéndez Moreno, señala lo siguiente: “Los derechos y acciones si no son accionados, pierden eficacia por el transcurso del tiempo hasta que desaparece definitivamente la posibilidad de hacerlos valer. El fundamento de la prescripción es precisamente la segunda en las relaciones jurídicas.”<sup>17</sup> La legislación guatemalteca contempla la figura de la prescripción especial, la cual se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho -8- años. Dentro de las clases de prescripción se pueden establecer las siguientes:

- A favor del contribuyente: En la cual el contribuyente se libera de obligaciones y sanciones por el transcurso del tiempo.

---

<sup>17</sup> Menéndez Moreno, **Ob. Cit.**; pág. 267.

- La que opera a favor de la administración pública: En la cual éste se libera de las obligaciones que nacen a favor de los sujetos pasivos por la devolución de créditos fiscales, de lo pagado de más e indebidamente, así como a los intereses que estas obligaciones pudieron haber generado.

En la normativa tributaria general se establecen los plazos siguientes:

- Artículo 47 Código Tributario. 4 años para las obligaciones tributarias, la cual consiste en el derecho que tiene la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones sobre las mismas, liquidar intereses y multas y exigir el cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables.

- Artículo 48 Código Tributario. Prescripción especial de 8 años, en el caso de falta de inscripción de sujetos pasivos.

- Artículo 76 del Código Tributario. Se refiere al período de tiempo en el cual prescriben las infracciones tributarias que es de 5 años.

Tal y como se ha relacionado a lo largo de este capítulo, el Estado de Guatemala posee un sistema tributario fundamentado principalmente en los principios de supremacía constitucional y de legalidad, con el objeto de estructurar un sistema impositivo equitativo, que pueda financiar de forma eficiente y eficaz la actividad estatal, sin que esto represente la inaplicación los principios ontológicos en que descansa, sino al contrario garantice el cumplimiento de sus obligaciones como Estado.





## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

En la época antigua en los Estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los tributos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie.

En Grecia por ejemplo cuando se comenzó a regular la tributación, en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población.

En Roma al inicio no se pagaban tributos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores.

En esta época nació la palabra tributum o stipendium, que era el tributo pagado por el concusionario, el tributum capitis, impuesto directo y personal pagado por las provincias, tributum soli pagado por tierras, luego se originó la frase dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.

En la Edad Moderna, cae el feudalismo, pues existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y se da entre el Siglo XVI al Siglo XVIII, en esa época se recupera

el poder de los reyes y los emperadores. Es en la época contemporánea, cuando surge el desarrollo de las disciplinas tributarias, y se ve la necesidad de cubrir los gastos de un Estado y las necesidades de la población a través del pago de tributos.

A través de la historia se puede constatar que los impuesto o los tributos surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que este a su vez pudiera prestarles todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitaran.

La existencia de los tributos está relacionada a la existencia de los gobiernos, por lo que puede decirse que su origen así como su historia es la historia de los gobiernos o Estados.

## **2.1. Definición de derecho tributario**

Algunos tratadistas ubican al derecho tributario como parte del derecho financiero, a se exponen algunos conceptos: Según el tratadista Carlos María Giuliani Founrouge: "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 generen entre estos últimos."<sup>18</sup> El mismo tratadista define al derecho financiero como,

---

<sup>18</sup> *Ibid*, pág. 76.

“El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”

“El Derecho Tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>19</sup>

En resumen, en el derecho tributario se realiza un reconocimiento de una obligación de parte de un particular a favor del Estado, por medio de la imposición del pago de impuestos, y esto conlleva un conjunto de normas legales que van a regular la relación entre ambos, para que el Estado pueda cubrir los gastos públicos. Fernando Sainz de Bujanda:

“Es la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para cubrir las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.”

“Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones

---

<sup>19</sup> Díaz Reyes, Marco Livio, **Principales obligaciones fiscales**, pág. 51.

de derecho público.” Francis Lefebvre define tributos, “como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir.”<sup>20</sup> El tratadista Raúl Rodríguez Lobato, define al tributo así: “Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público.”

En resumen puede decirse que el derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado que reglamenta la actividad administrativa y recaudadora frente a los particulares, para el cumplimiento de sus fines. Doctrinariamente algunos tratadistas definen que el derecho tributario no puede deslindarse del derecho financiero, sin embargo, se puede observar que dentro de la legislación guatemalteca, el derecho tributario goza de autonomía, pues tiene sus propias leyes sustantivas y procesales, así como sus propios principios.

## **2.2. Características del derecho tributario**

a) Debe estar normado a través de la ley

El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder imperio, esta característica se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contiene el

---

<sup>20</sup> Lefebvre Francis, *Procedimientos tributarios*, pág. 20.



principio de legalidad, que indica que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos.

b) Es bilateral

Existe reciprocidad, significa que existen algunas obligaciones o contraprestaciones recíprocas o de igual manera entre la administración tributaria y los contribuyentes.

c) Es autónomo

El derecho tributario como rama del derecho público, ha llegado a tener autonomía, en virtud que tiene sus propios principios. Además de que se fundamenta en normas que en casi todos los países del mundo tienen rango constitucional. es decir; en dichos países la normativa tributaria tiene protección primaria.

d) Es de carácter económico

Los tributos se constituyen como una relación de carácter pecuniario, y dicha prestación debe de realizarse en forma dineraria.

e) Coacción:

Su exigibilidad responde al imperio de la ley, y por esa razón el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente realiza el pago tomando en cuenta que el cobro puede ser forzado. "La

potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad.”<sup>21</sup>

#### f) Capacidad contributiva

El gravamen que imponga el Estado hacia el sujeto pasivo debe de respetar la capacidad contributiva que este tenga, para no dejar a un lado el principio de capacidad económica o de pago, y evitar que se afecte la economía del contribuyente. Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, pues como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos en cuanto a no sobrecargar y afectar los ingresos económicos del contribuyente.

### 2.3. Principios del derecho tributario

#### a) Principio de legalidad

No puede exigirse un tributo sino está basado en la ley, que demuestre su existencia, que concurra la exigibilidad del Estado, así como la obligación del contribuyente de cumplirlo.

Este Principio significa que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*.

---

<sup>21</sup> Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 10.

El profesor Dino Jarach señala que el axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley.

#### b) Principio de capacidad de pago

Este principio para Fernando Sainz de Bujanda supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago de un impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

José V. Sevilla Segura establece: “En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional.”<sup>22</sup>

#### c) Principio de igualdad

En atención a la generalidad del vocablo, el autor Ossorio lo ilustra de la forma siguiente: “Del concepto genérico, como conformidad de una cosa con otra en naturaleza, calidad o cantidad, se desprenden diversas consecuencias que pueden

---

<sup>22</sup> Sevilla Segura, José, **Política y técnica tributaria**, pág. 53.

afectar el orden jurídico. La primera de ellas tiene su origen en la determinación de si la idea de igualdad representa una realidad o una mera teoría. No puede llegarse a una conclusión sin distinguir entre el hombre considerado en sus condiciones naturales, como criatura humana, y el hombre con relación a sus características, como integrante de una sociedad organizada.

En el primer sentido no puede decirse que exista igualdad, aun cuando se dé semejanza, porque, no todas las personas tienen el mismo grado de inteligencia, de fortaleza, de belleza, de iniciativa, de valor. De esas diferencias se deriva una consideración distinta de los hombres frente a la ley, afirmación que debe tomarse en el sentido de que, mientras unos tienen plena capacidad para gobernar sus actos por sí mismos, otros, en razón de la edad, de la deficiencia mental o de la enfermedad y hasta, en ocasiones, del sexo, no tienen capacidad para actuar jurídicamente o la tienen disminuida. Inclusive frente a un mismo hecho delictivo, esa misma diferencia de condiciones personales les puede llevar desde la plena imputabilidad del acto hasta la absoluta inimputabilidad.

De ahí que el concepto igualitario esté referido a las personas -ya que no idénticas, porque ello es imposible- de características semejantes, dentro de una normalidad natural. Por eso se ha dicho que la verdadera igualdad consiste en tratar desigualmente a los desiguales.

Esa diferenciación, que se encuentra en el orden natural de los individuos, repercute en sus relaciones sociales y políticas, porque también la situación respecto a ellos es muy

diferente según sea la condición de que estén investidos. Todo eso sin tener en cuenta otro género de desigualdades que, como las económicas, no tienen un origen natural, sino social, y que cambian con el régimen político de cada país.

Por eso, cuando en términos de derecho se habla de igualdad, lo que se quiere decir es que la ley no establece distinciones individuales respecto a aquellas personas de similares características, ya que a todas ellas se les reconocen los mismos derechos y las mismas posibilidades. Una consecuencia de esa igualdad ha sido la abolición de la esclavitud y la supresión, en muchas legislaciones, ya que no desgraciadamente en todas, de los privilegios de nacimiento.

Todas las personas son iguales ante la ley, sin distinción de credos, razas, ideas políticas, posición económica. Este sentido de la igualdad, que ha constituido un ideal logrado a través de muchos siglos y de muchas luchas, se está viendo contrariado en tiempos modernos por teorías racistas, que quieren establecer discriminaciones por razones de raza y de color, y por los sectarismos religiosos o políticos.<sup>23</sup> Al hacer referencia a la igualdad en materia tributaria, no se realizó dentro del contexto de la igualdad en forma numérica, sino a la necesidad de asegurar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo, es decir, proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal. Este principio nace del precepto constitucional que indica que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. En la obra de Adam Smith *La riqueza de las naciones*, hace mención

---

<sup>23</sup> Ossorio, **Ob. Cit**; pág. 491.



acerca de la idea de que los súbditos debían contribuir con el Estado en proporción a sus capacidades, por lo que consideraba ilógico imponer la misma contribución a aquellas personas que se encontraran en desigual situación económica.

“El principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.

Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho de que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge.”<sup>24</sup>

“La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica.

---

<sup>24</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial número 24**, expediente número 24-99, pág.14.

Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del derecho.

Frecuentemente ha expresado esta corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad. En el respeto al principio jurídico del debido proceso, que es un derecho que asiste, en igual proporción, a todas las partes que concurren a juicio y es lo que les permite ejercer su actividad con oportunidades equivalentes a cada una en su ámbito de actuación.”<sup>25</sup>

#### d) Principio de generalidad

En sus orígenes, este principio trataba de prohibir la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos, pero desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos a pagar tributos al vencedor, no es más que una contribución generalizada socialmente, y desde entonces desde su vigencia, se ha venido combatiendo la arbitrariedad en cuanto a las dispensas en el pago de tributos. Este principio está conectado con el principio de igualdad, en el sentido de que prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal. Es obvio que la vigencia de este principio, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales, pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca en razones de privilegio<sup>6</sup>.

---

<sup>25</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial número 59, expediente número 482-98**, pág. 698.



Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario.

Éste principio ordena que todo contribuyente que de conformidad con la ley está obligado a pagar sus impuestos, lo debe de hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

#### e) Principio de proporcionalidad

Según Héctor Villegas, para que se de este principio, es necesario que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, pues lo que se pretende es que los aportes de los contribuyentes no sea desproporcionado en cuanto a su capacidad.

El doctor Juan Carlos Luqui, citado por Horacio A. García Belsunce, da la definición siguiente: “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto.”<sup>26</sup> El

---

<sup>26</sup> García Belsunce, Horacio, **Estudios de derecho constitucional tributario**, pág. 289.



tratadista Francis Lefebvre, establece: “Debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación de la administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano.”<sup>27</sup>

## 2.4. Clasificación de los tributos

La Clasificación que más se acepta en Guatemala, según el Artículo 10 del Código Tributario es la siguiente: a) impuestos; b) arbitrios; contribuciones especiales; contribuciones por mejoras.

### a) Impuestos

Héctor Villegas Lara, define al impuesto como: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerada por la ley como hechos imponible, siendo hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. El impuesto es un recurso que es percibido por el Estado como medio de recaudar fondos financieros y que realiza por razones políticas, económicas o sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para satisfacer las necesidades de su sostenimiento y de la población. “Impuesto. 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

---

<sup>27</sup> Lefebvre, **Ob. Cit**; pág. 18.



corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.

La palabra impuesto, de imponer -que posee así el doble y adecuado sentido de obligatorio y de ingrato-, equivale a carga o tributo, los que no pueden establecerse más que por el soberano o con su autorización.

El impuesto que, como se ha dicho, es la participación económica que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado, constituye un derecho que éste último tiene, junto a su recíproco deber de atender los servicios públicos, y la necesidad de medios materiales para su realización.

Con respecto a la índole jurídica del impuesto, pueden resumirse las diversas doctrinas en la siguiente forma: a) es un contrato de seguro, siendo la cuota que paga el ciudadano el precio o prima del servicio de seguridad que el Estado le dispensa; b) <sup>es</sup> es un contrato de innominado do ut facias y, según Proudhon, -el Estado da servicios; y el contribuyente, dinero-; c) es simplemente una institución económica. La clasificación principal de los impuestos los agrupa en directos e indirectos. Los primeros recaen sobre las cosas propias, ya sean bienes o actividades. Los segundos pesan sobre cosas que se destinan al tráfico; y versan sobre el consumo, mercaderías en tránsito interior a través de las aduanas, artículos de monopolio o en proceso de elaboración. Se denominan indirectos porque quien los paga los recarga sobre el producto, a fin de

que el adquirente los abone; en definitiva, como sobreprecio, los soporta el consumidor. Al tratar de la voracidad fiscal se incluye una nómina de variedad e infinidad de gravámenes que en los distintos tiempos han abrumado a los contribuyentes.

El establecimiento o determinación de impuestos o contribuciones es facultad que se reserva celosamente los Parlamentos, pese a lo ingrato que crearlos significa, y mucho más elevarlos, que es lo habitual ante el aumento progresivo de los gastos públicos, por la complejidad creciente de los Estados modernos y la compensación que impone el deterioro económico de los procesos inflacionarios.

En los textos constitucionales se sientan como principios de los impuestos y de las cargas públicas la equidad y proporcionalidad.

El Estado, las provincias y los municipios gozan de prelación crediticia sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad vencida y no pagada, de los impuestos que pesen sobre ellos, prelación asegurada con hipoteca tácita. En otro aspecto, los impuestos extraordinarios de índole inmobiliaria son gastos necesarios, y deben ser pagados al poseedor de buena fe. Al usufructuario corresponde abonar los impuestos que graven los frutos y las contribuciones directas sobre los bienes del usufructo. Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos, de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Participan de la naturaleza de los impuestos las exacciones parafiscales, cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo.

El vocablo impuesto posee también valor adjetivo en lo gramatical, por lo resultante de una imposición, fuerza o coacción; por lo ineludible o imperativo sin más.”<sup>28</sup>

#### b) Arbitrios

El arbitrio es un pago pecuniario establecido por ley con carácter obligatorio que realiza una colectividad establecida en un municipio, y su finalidad es desarrollar obras de beneficio colectivo.

#### c) Contribuciones especiales:

Guilliani Fonrouge lo define así: “Es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado.”

Éste tributo nace derivado de la actividad desarrollada por el Estado a través de sus diferentes instituciones gubernamentales, como las municipalidades, organismos

---

<sup>28</sup> Cabanellas de la Torre, Guillermo, **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, pág. 356.

autónomos o entes delegados por el mismo Estado, con el fin de producir un beneficio especial para determinadas personas o sus bienes.

d) Contribución especial por mejoras

El Artículo 13 del Código Tributario en el segundo párrafo establece: "...contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado."

## 2.5. Autonomía del derecho tributario

El derecho tributario es el conjunto de normas y principios que regulan los tributos desde su regulación en la ley hasta el nacimiento de la obligación tributaria.

Es notable que el derecho tributario, ha adquirido relevancia, no solo dentro del derecho financiero, si no también dentro del campo del derecho en forma general. En muchos países el derecho tributario, ha venido desarrollándose como una disciplina jurídica autónoma, pues tiene sus propios principios, sus leyes y reglamentos, así como las instituciones que coadyuvan al funcionamiento del mismo. En la actualidad, el derecho tributario ha tomado mucho auge, toda vez que pertenece a la rama del

derecho público, es autónoma y tiene sus propios principios, pues se fundamenta en normas que en casi todos los países tienen rango constitucional.

Así en el derecho guatemalteco, la propia Constitución Política de la República establece lo relacionado con el derecho tributario, enmarcado especialmente dentro de lo que se entiende como el principio de legalidad establecido en el Artículo 239 del texto constitucional.

En la actualidad es innegable el hecho que el derecho tributario es una rama del derecho público con autonomía, es decir con existencia propia, solamente limitada por el principio de jerarquía constitucional.



## CAPÍTULO III

### 3. Elementos de la relación jurídica tributaria

En materia de conocimiento del derecho tributario, como objeto de conocimiento jurídico, es conveniente mencionar que habrá teorías económicas, administrativas, contables, políticas y sociológicas del tributo. Cada una no son más que visiones parciales de esa realidad, porque en ellas se privilegia sólo una perspectiva desde la cual puede verse tal realidad y por lo tanto solo uno de los componentes, es por ello que debe inclinarse el criterio a favor de la teoría de tipo jurídico tributario.

Se identifica a las personas, seleccionando ciertos hechos ordinarios de la vida, los cuales normalmente son realizados por quienes tienen esa aptitud para disponer de una parte de su riqueza para financiar los gastos públicos, por lo que se les considera con capacidad contributiva.

Por lo que se podrá diferenciar al impuesto del resto de los tributos, en cuanto al hecho generador de la obligación de pago de cada uno de ellos. Los demás deben determinar el beneficio directo, como lo es el caso de las tasas, contribuciones por mejoras, arbitrios entre otros. Debe tomarse en cuenta que no siempre con base en las mismas razones un mismo impuesto era calificado como directo e indirecto, aun así quedó arraigado en la doctrina, como en la legislación a lo largo del tiempo. De las diversas explicaciones jurídicas en torno a impuestos, tres son las más sobresalientes, al grado que perdura hasta estos días, de las cuales se hace referencia a dos de ellas:



a) El impuesto como fenómeno de poder

Entre sus más destacados constructores se menciona a: Gneist, Laband, Lellinek, Otto Mayer; quienes sostienen que el impuesto al explicarse jurídicamente a partir de una relación de poder de imperio del Estado se manifiesta como un conjunto de normas que le sirven al mismo, y son exigibles para el gobernado.

Algunas razones que apoyan esta postura. El derecho positivo no concede al Estado poder alguno que antes no tuviera. Luego la administración no actúa en virtud de un poder concedido por la ley positiva, sino en virtud de poderes que le son inherentes.

b) El tributo como relación jurídica obligacional

A partir de la segunda mitad del Siglo XX, es la explicación jurídica mayormente aceptada en torno a tal fenómeno; corriente de pensamiento a la relación obligacional como eje, el cual sufre matizaciones y variaciones en las diferentes tradiciones jurídicas nacionales, desde el punto de vista del gobernador se convierte en un gravamen, que el gobernado asume en función de los cuales resultan diferentes deberes.

El tributo se puede traducir a su vez en el deber de cumplir con una serie de cargas que pueden ser dinerarias o no dinerarias.

Consecuencia de estas situaciones que la legislación ha determinado con relación a los tributos, la relación jurídica tributaria tiene los elementos siguientes:



### 3.1. Sujeto activo

Se constituye como el ente que la ley confiere, el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, quiere decir, cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

El concepto de sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es definido en forma amplia por Héctor Villegas así: "El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma -ya en papel de fisco- en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos."<sup>29</sup> El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de los tributos del país.

Dado que el establecimiento de tributos sólo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el artículo establece el concepto de sujeto

---

<sup>29</sup> Villegas, **Ob. Cit**; pág. 254.



activo. “Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

Así también el Artículo 3 de la citada ley establece: “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por la ley administren y recauden las Municipalidades.”

### **3.2. Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma -hecho generador-. Dado el

fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizet Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria:

“La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.

La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto.”<sup>30</sup>

El Artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo así: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

En términos generales el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de

---

<sup>30</sup> Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 88.



sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirlo íntegramente.

El Código Tributario en el Artículo 20 establece la figura de solidaridad de los contribuyentes en los casos en que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

Atendiendo a lo que establece el Artículo 21 del Código Tributario, "Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria."

Sin embargo, según el Artículo 22 de la citada norma legal, existen situaciones especiales en las cuales se establecen como responsables de cumplir ciertas obligaciones tributarias formales y materiales, a sujetos tributarios que sin tener personalidad jurídica, deben por disposición legal responder por el cumplimiento de las mismas, tales como: El fiduciario, el gestor, los copropietarios, los socios, el albacea, administrador o herederos.

Así también en el Artículo 25 establece la figura de responsable, que es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. El Código Tributario establece también como responsables a aquellos sujetos que deben pagar el tributo



con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administradores o en liquidación.

Asimismo, el Artículo 27 señala como responsables con respecto a los anteriores, a los donatarios y los legatarios, señalando como responsables de sus antecesores a los nuevos adquirientes de bienes, patrimonios, empresas, y a las que se adquieran por fusión, transformación o absorción.

Lo antes descrito indica que los nuevos de bienes y patrimonios son sujetos obligados del tipo impositivo analizado. En conclusión, según lo establece el Código Tributario, se puede hacer referencia al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de acuerdo a lo que determina el Artículo 22.

a) Contribuyentes:

SITUACIONES	RESPONSABLES
Fideicomiso	El fiduciario
Contrato por participación	El Gestor
Copropiedad	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades irregulares	Los socios
Sucesiones indivisas	El albacea, administrador herederos.

b) Responsables: Son responsables del tipo impositivo analizado las siguientes personas:

b.1. Obligado por cuenta ajena

b.2. Responsables por representación

- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas.
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

b.3. Solidarios

- Los donatarios y legatarios
- Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como de los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad o sin ella.

- Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

#### b.4 Agentes de retención o de percepción

### 3.3. Hecho generador

El hecho generador es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria. Según el autor Jorge Mario Castillo, "El hecho imponible y hecho generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta, el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta."<sup>31</sup>

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: "Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." El hecho generador es definido por el tratadista Héctor Villegas de la forma siguiente: "Hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda

<sup>31</sup> Castillo González, **Ob. Cit**; pág.440.

actividad o gasto estatal -impuestos-, o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional -tasas-, o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado - contribuciones especiales-. El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales.”<sup>32</sup>

Respecto a la referencia del hecho generador, la Corte de Constitucionalidad, estableció lo siguiente: “Hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario dice: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se

---

<sup>32</sup> Villegas, **Ob. Cit**; pág. 272.



produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período....”<sup>33</sup>

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de dichas obligaciones, la administración tributaria puede estar facultada a imponerle alguna sanción administrativa, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones.

A continuación se describen algunas de las principales obligaciones que tiene que realizar el contribuyente individual, las cuales algunas veces coinciden con las de las Personas Jurídicas.

a) Obligaciones formales

- Registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria.
- Dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier cambio de los datos de identificación personal.
- Consignar correctamente el número de identificación tributaria en cualquiera de las declaraciones.

---

<sup>33</sup> Corte de Constitucionalidad, **Gaceta jurisprudencial número 31, expediente número 269-92**, pág. 94.



- Dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante la administración tributaria.
  
- Dar aviso de suspensión de actividades.
  
- Expedir facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas.
  
- Emitir facturas o documentos equivalentes, llenando todos los requisitos previstos en la ley tributaria.
  
- Asentar operaciones en los libros y registros contables, dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
  
- Utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas por la administración tributaria.
  
- Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
  
- Proporcionar información, verdadera en documentos que deben presentarse ante la Administración Tributaria.
  
- Percibir los tributos que de acuerdo con las leyes tributarias son responsables de retener.



b) Inscripción ante la administración tributaria

- Todos los contribuyentes están obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria. Para las personas individuales, a partir de la fecha en que inicien actividades afectas.
  
- Para los comerciantes individuales, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil.
  
- Para las personas jurídicas sin finalidades lucrativas, a partir de su inscripción en el Registro Mercantil.
  
- Para las fundaciones y otras personas jurídicas no obligadas a inscribirse en el Registro Civil, a partir de la publicación en el Diario Oficial del Acuerdo que apruebe o autorice su funcionamiento.
  
- Para las sociedades civiles, consorcios y cualquier otro sin fines de lucro, a partir de su inscripción en el Registro Civil.
  
- Para las sociedades mercantiles, a partir de su inscripción provisional en el Registro Mercantil.

### 3.4. Obligación tributaria

La obligación tributaria que todo contribuyente debe cumplir se refiere al pago de impuestos, que en el caso concreto objeto de estudio, se hace referencia al Impuesto Sobre la Renta; éste impuesto grava la renta bruta o renta neta, según el caso, que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Toda persona individual que se desempeña exclusivamente en relación de dependencia, domiciliada en Guatemala, debe calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la respectiva escala de tarifas.

Las obligaciones tributarias recaen sobre las personas individuales o jurídicas, surgen de la voluntad explícita de los contratantes o bien del expreso mandato de la ley mediante la realización del supuesto legal que da el surgimiento de la obligación. En el primer caso obligaciones voluntarias o consensuales y en el segundo caso, legales ó ex lege.

Consensuales, denominadas así por la preeminencia del consentimiento, un ejemplo de ellas pueden ser las obligaciones contractuales. Legales ó ex lege, denominadas así por que tanto la fuente mediata e inmediata se encuentran establecidas en la ley. Sin embargo, esta requiere de la realización del supuesto previsto en la norma para producir la obligación. La obligación tributaria como obligación ex lege, en la cual es importante para su comprensión tener presente dos maneras o momentos a través de las cuales el derecho incursiona en el ámbito tributario. El ente público establece

normativamente, por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias -situaciones que en sentido jurídico, se convierten así por asumirlas la norma en presupuesto de hecho de la obligación. El ente público se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo los presupuestos legales de la imposición. La obligación tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Dentro de las fases de la obligación ex lege, se encuentra la fase constitucional; es común que en la condición de norma suprema de la constitución, en los diversos textos constitucionales, prevé la existencia de tributos, en su contenido a través de un cuadro de principios rectores en materia tributaria, al igual que rige otros ámbitos como el civil, mercantil y penal, lo que en materia tributaria significa que si el legislador debe cumplir con la creación del sistema tributario, el mismo se halla subordinado a tales mandatos constitucionales. En la legislación guatemalteca se encuentra comprendido en orden de supremacía de la forma siguiente:

- Constitución Política de la República de Guatemala.
- Código Tributario.
- Ley del Organismo Judicial.

- Leyes específicas de impuestos y sus reglamentos, como en el caso concreto del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto número 26-92.
- En la legislación guatemalteca, dicha potestad legislativa de decretar tributos corresponde al Congreso de la República. “Decretar, reformar y derogar leyes; decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

En cuanto a la fase legislativa, se produce esta en el momento que el legislador acata el mandato constitucional de establecer tributos a través de normas ordinarias. La ley conforma cada una de las figuras tributarias, ella es la que ha de definir quiénes deben pagarlos, en qué casos, cómo se fija el monto del tributo, cuál es la época de pago; todo ello sin transgredir el principio de supremacía constitucional.

Sin embargo, con la sola emisión de la ley, el Estado no se convierte en sujeto activo, en consecuencia el gobernado no asume su condición de sujeto pasivo sino genéricamente sujeto en condición de sumisión general, expuesto a padecer los efectos de la norma jurídica. En la legislación guatemalteca los principios constitucionales en materia tributaria quedan establecidos conforme al principio de legalidad sobre equidad y justicia tributaria, y conforme al principio de capacidad de pago, justo y equitativo.

En la fase administrativa tributaria, el Estado despliega todos sus poderes que le han sido conferidos, cuando los gobernados al inscribir supuestos legales para el surgimiento de la obligación tributaria, producen el nacimiento del vínculo y por lo tanto



el derecho de crédito a favor de la administración tributaria quién asume una posición activa como órgano liquidador determinando a cargo de contribuyentes el monto de las respectivas deudas a título de tributo. Las atribuciones conferidas a la Administración Tributaria guatemalteca están contempladas en el Decreto 1-98, el cual contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.



## CAPÍTULO IV

### 4. El Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta, siempre ha generado inquietudes, debates, diálogos, aceptación y rechazo durante mucho tiempo por parte de los contribuyentes, tomando en consideración que tal impuesto es una imposición estatal sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera que esté o no domiciliada en Guatemala, además recae sobre cualquier patrimonio o bien, que provenga de la inversión de capitales o de trabajo en su caso. Por los aspectos antes mencionados, es necesario realizar un estudio de carácter doctrinario y jurídico, de dicho impuesto regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Concretamente, el objeto de estudio se establece en determinar si es conveniente para los contribuyentes que el Congreso de la República de Guatemala realice constantemente reformas a dicho impuesto y cuáles son los perjuicios para los empresario guatemaltecos y extranjeros, en virtud que desmotiva la inversión extranjera tomando en cuenta la situación económica del país.

El Impuesto Sobre la Renta, ha generado en Guatemala una serie de conflictos entre funcionarios del Gobierno y el sector empresarial que desarrollan sus actividades en el país, ya sea estén domiciliados o no en el territorio de la República de Guatemala. Cabe mencionar que dicho impuesto ha venido evolucionando con el paso del tiempo,

tomando en cuenta los cambios industriales y de producción, así como el comercio ha evolucionado a nivel nacional e internacional, como consecuencia de esto, el Impuesto Sobre la Renta graba toda ganancia o renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, así como cualquier ente patrimonial o bien que especifique la ley en mención; aspectos que provengan de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, estableciendo a la vez que su campo de aplicación es todo el territorio de la República de Guatemala.

#### **4.1. Estructura financiera del Estado**

El Estado, es considerado como una sociedad asentada de manera permanente en un territorio, organizada política y jurídicamente para la actividad financiera del Estado en cumplimiento de sus fines; uno de ellos es la realización del bien común, que se materializa en el mayor bienestar de sus habitantes, para lograr este fin es necesario que el Estado disponga de recursos económicos para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Las finanzas públicas, en su concepción actual y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Para la debida comprensión de un concepto de finanzas públicas, se deben analizar las nociones siguientes:

- Necesidades públicas: son aquellas que nacen en la vida colectiva cuya satisfacción se procura mediante la actuación del Estado.

- Servicios públicos: son las actividades que el Estado desarrolla a través de sus órganos administrativos para satisfacer las necesidades colectivas.
- Gasto público: es aquella erogación dineraria que el Estado realiza en virtud de una ley, para satisfacer las necesidades públicas, mediante la prestación de servicios.
- Recursos públicos: son los medios pecuniarios necesarios para que el Estado pueda afrontar las erogaciones.

Para el autor Ossorio, las finanzas públicas son consideradas de la manera siguiente: “Recursos o rentas públicas, recaudados y administrados por el Estado, e invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la población. Muchos autores las llaman también Hacienda Pública. Con relación a las diferentes denominaciones que reciben las finanzas públicas, se encuentra hacienda pública que para el tratadista Guillermo Cabanellas indica que: “En regímenes monárquicos se dice también Real Hacienda. La constituye el cúmulo o conjunto de bienes del Estado, muebles o inmuebles, rentas, impuestos y demás ingresos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional. También se llama hacienda pública, la rama de la administración pública encargada de tales bienes y recursos en su recaudación, conservación y aplicación. La hacienda pública, el fisco, el tesoro nacional, personifica los derechos y obligaciones del Estado, créditos y deudas, su activo y pasivo, su haber y su debe. En sentido positivo económico, integran la hacienda pública, las contribuciones directas, las indirectas, los

monopolios y servicios explotados por la administración, las propiedades y derechos del Estado y los recursos del tesoro.<sup>34</sup> La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad, misma que consiste en que no constituye un fin en sí misma, es decir, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas de conformidad con la autora guatemalteca Gladys Monterroso de Morales:

- La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero.
- La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestarias calculadas.
- La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, es decir, los gastos públicos.

Este orden es solamente didáctico, por que en la realidad la actividad financiera del Estado se materializa en función de las erogaciones públicas, que son realizadas acorde a las necesidades públicas. Para el autor Guillermo Fonrouge, la actividad

---

<sup>34</sup> Ossorio, **Ob. Cit**; pág. 349.

financiera del Estado. “Debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas -pecuniarios o de otra especie- como a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.”La actividad financiera del Estado es la encaminada a obtener recursos para realizar los gastos que demandan las necesidades públicas.

Por lo que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniario o de otra especie como la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

El autor guatemalteco, Chicas Hernández, define la actividad financiera del Estado de la manera siguiente: “La actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina actividad financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines. Por otra parte, el autor mexicano De la Garza, señala que la actividad financiera del Estado es considerado como la autoridad financiera que el



Estado realiza, consiste en administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conocer, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, es decir, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.

#### **4.2. Régimen tributario en Guatemala**

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, 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 Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto

número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El régimen tributario en Guatemala es notoriamente inestable en sus ingresos, lo cual influye en el manejo fiscal de corto plazo, lo que obstaculiza la planificación financiera y la programación y ejecución del gasto público. Dicha inestabilidad se refleja en la dependencia de los impuestos al comercio exterior, en donde sobresale el Impuesto al Valor Agregado aplicado a las importaciones. Se debe tomar en cuenta que la capacidad de importar ha estado condicionada por las exportaciones y esto debido a que los productos de importación generalmente son insumos o bienes intermedios de los de exportación.

Es válido mencionar que la inestabilidad tributaria está también condicionada a reformas tributarias periódicas en donde en las dos últimas décadas cada dos años y medio los gobiernos promovieron cambios en la legislación tributaria, lo que incidió en la credibilidad de las autoridades fiscales y en el clima de inversión productiva del país, debilitando el sistema tributario en su conjunto.

Generalmente el régimen tributario guatemalteco se ha caracterizado por apoyarse en impuestos indirectos, en la década anterior debido a la influencia del campo



internacional se realizan cambios en la estructura orientándose a la reducción de impuestos directos, la supresión de gravámenes a la exportación, la reducción de aranceles a la importación, el énfasis en la mejora de la administración tributaria y el fortalecimiento.

#### **4.3. Generalidades del Impuesto Sobre la Renta**

Conviene en principio establecer lo que se entiende por renta, así el autor Cabanellas de la Torre refiere: "Renta. Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de alguna cosa. Deuda pública. Títulos que la representan. Precio que en dinero o en especie paga el arrendatario.

Pensión o cantidad por ser obligación o liberalidad se pasa a una persona. Rédito, interés.

Se llama renta del Estado al producto de los impuestos internos; rentas de aduanas, a la recaudación de los derechos sobre salida y entrada de mercancía por las fronteras nacionales; rentas del trabajo, a los sueldos y salarios, comisiones y gratificaciones; a los retiros, pensiones, dotaciones y percepciones regulares se las llama también renta; y a lo que produce regularmente el patrimonio de una persona se llama renta.

Sin embargo, en forma más específica, se entiende por renta el ingreso o beneficio derivado de la posesión de la tierra, como arrendamiento, alquileres y regalías. Por otra

parte, la renta puede ser bruta o neta, necesario o dependiente, originaria o derivada, privada o pública; absoluta o relativa.<sup>35</sup> Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.

El Impuesto Sobre la Renta empezó a regir después de la edad media, a fines del siglo XVIII y no antes de dicha era, como el de sucesiones y el de aduanas, cuando se estableció en Inglaterra como un impuesto extraordinario y provisional destinado a cubrir necesidades excepcionales.

Después se fue extendiendo a otros países de Europa, tales como Alemania y Francia, y a Estados Unidos de Norteamérica y a los países latinoamericanos, aplicándose no en forma transitoria sino permanente; pero a partir de las dos primeras décadas del presente siglo. Casi siempre empezó bajo las formas del impuesto cedular o del mixto, para irse luego modificando para convertir su aplicación al sistema global, sobre todo en los países desarrollados o en vías de desarrollo. El Impuesto Sobre la Renta grava la renta, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital.

---

<sup>35</sup> Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 134.



También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal.

El Impuesto sobre la Renta tiene como fuente, objeto y base de cálculo los ingresos netos percibidos por las personas naturales, las personas jurídicas y otras entidades económicas, grava un signo cierto y seguro de riqueza, es decir, la riqueza ganada o renta; pero el más general y productivo.

La forma más directa, creciente, general y segura de medir tal capacidad de pago, y por ello, el impuesto sobre la renta, el impuesto directo, constituye el tributo más utilizado en los nuevos sistemas tributarios, no sólo por su mayor productividad, sino también por su generalidad.

El Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, ha generado una serie de conflictos entre funcionarios del gobierno y el sector empresarial que desarrollan sus actividades en el marco legal del país, ya sean estos domiciliados o no en la República de Guatemala.

Cabe hacer mención que dicho impuesto ha venido evolucionando con el paso del tiempo, tomando en cuenta los cambios industriales y de producción, así como el comercio ha evolucionado a nivel nacional e internacional, como consecuencia de esto es que el Impuesto Sobre la Renta grava toda ganancia y/o renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que provengan de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de



ambos, estableciendo a la vez que su campo de aplicación es en todo el territorio del país.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 243, el principio de capacidad de pago, y con reformas que se realicen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta por parte del Congreso de la República.

Se desproporciona el hecho generador, en virtud que no hay certeza jurídica sino inestabilidad tributaria lo que desmotiva al empresario extranjero que no invierte su capital en Guatemala, afectando directamente a la economía nacional al no tener la oportunidad la clase trabajadora de un estabilidad laboral.

#### **4.4. Aspecto legal**

El Impuesto Sobre la Renta se encuentra regulado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y reformado y actualizado por los Decretos 4-2012 y 10-2012 ambos del Congreso de la República, en los cuales se contiene la Ley Antievasión II y la Ley de Actualización Tributaria, respectivamente, de los cuales se realiza un análisis jurídico en los apartados subsiguientes.

Es dichos cuerpos normativos, se establecen las condiciones por medio de las cuales el Estado de Guatemala busca incrementar la eficiencia administrativa tributaria a través de dicha recaudación, para financiar la actividad financiera del Estado de una mejor manera, por lo que a continuación se presenta dicho análisis jurídico

#### **4.4.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Dentro de los presupuestos fundamentales que motivaron la regulación de dicho impuesto a través del Decreto en mención, se encuentran por un lado la necesidad de ampliar la base tributaria y por otro elevar el importe en su recaudación.

Dentro del contenido legal propiamente dicho, cabe resaltar los artículos siguientes:

El Artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: "Objeto. Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos."

Artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional."

Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Contribuyentes. Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo. Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonio o bienes que se refieren a continuación, se considerarán como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los



fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”

Todas las personas individuales que cumplan la mayoría de edad -18 años-, al obtener Cédula de Vecindad deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado para que la Administración Tributaria les asigne Número de Identificación Tributaria -NIT-, aún cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más de los impuestos vigentes.

La Superintendencia de Administración Tributaria en coordinación con el Registro Nacional de las Personas, deberán establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT- y la extensión de la constancia respectiva se efectúe en forma simultánea a la entrega de la Documento Personal de Identificación.

En cuanto a la renta, el Artículo 4 de la ley en mención preceptúa: “Se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración



de los contratos.” Asimismo, el Artículo 5 de la ley amplia lo referente a lo que debe ser considerado como renta:

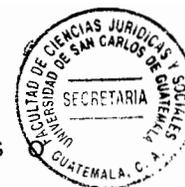
a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.

b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala.

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.

c) Todo pago o créditos por concepto de regalías y por asesoramiento técnico, financiero, administrativos o de otra índole, que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala.

d) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comparados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero.



e) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros retrocesiones y los pagos por reafianzamientos.

f) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Las provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países, independientemente del lugar de constitución de las empresas.

g) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliados o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.

h) Las rentas provenientes de la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquiera otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable.

i) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten

empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.

j) Rentas provenientes de la espectáculos públicos, tales como cines, teatros, club nocturno y similares; y Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.” En cuanto al período de imposición, el Artículo 7 lo regula en los términos siguientes: “El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley. Se liquidará anualmente en forma definitiva, exceptuando lo que esta ley dispone para las retenciones y para el régimen especial establecido en el Artículo 72 de esta ley. El impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del periodo anual que corresponda. La determinación trimestral queda sujeta a los ajustes respectivos, al consolidarse y liquidarse definitivamente el impuesto.

De manera general el período de liquidación definitiva anual principia el uno de julio de un año y termina el treinta de junio del año siguiente y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

La Superintendencia de Administración Tributaria únicamente podrá autorizar, en el caso de personas jurídicas y a su solicitud, un período diferente de liquidación definitiva anual, que principia el uno de enero y termina el 31 de diciembre del mismo año, siempre que coincida con el ejercicio contable de la persona jurídica contribuyente. Para el caso de contribuyentes que realicen actividades temporales menores de un año, la



dirección, a solicitud de los mismos, podrá autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales iniciarán y concluirán en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente.”

En cuanto a la renta bruta, ésta la regula el Artículo 8:

“Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.” Por su parte, el Artículo 54 regula: “Declaración jurada y anexos. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el Artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la Dirección, dentro del plazo de noventa días hábiles siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, calculando y pagando el impuesto correspondiente.

Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, y aun cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, que no resulte impuesto a pagar o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de imposición. Con la declaración jurada deberán acompañar los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el Reglamento y, cuando corresponda, el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el de producción, debidamente certificados por Perito Contador o Contador Público, conforme al párrafo final del Artículo 46 de esta ley. Los estados con los registros en el libro de balances y con los estados financieros que deban publicarse.



La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, el agente de retención o los demás responsables que esta ley determina o en su caso, por su apoderado o su representante legal.”

En se sentido queda determinada la forma en que deben de hacerse las declaraciones/

#### **4.4.2 Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la Ley de Antievasión II, Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala**

El Artículo 1 de la normativa contenida en el Decreto 4-2012, reformó los párrafos tercero y cuarto del Artículo 31, lo que significa que, se elimina el porcentaje de la renta presunta y se aplica un tipo impositivo directo sobre la renta neta por bienes del 5% y para servicios del 6%, el cual constituye una retención definitiva a cargo de los exportadores de productos agropecuarios, los autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria; en la emisión de facturas especiales. Por lo que actualmente, la copia de la factura especial, constituye constancia de retención.

El Artículo 2 del cuerpo legal precitado, adicionó el último párrafo del Artículo 37, lo que refiere una afectación directa a las pensiones, que, a través de dicho agregado se determina que se debe de requerir autorización del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social o de la Junta Monetaria o Superintendencia de Bancos, según corresponda, para que la deducción proceda en el caso del pago de fondos de pensión. Para el caso de cooperativas, puede considerarse que son autorizados por el Instituto Nacional de Cooperativas.



Dentro del mismo cuerpo normativo, el Artículo 3 reforma el Artículo 39 en todos sus incisos, referente a las deducciones de la renta bruta o los gastos directos, que representa uno de los puntos medulares de la norma citada, y en ese sentido es preciso establecer para comprender dicha reforma el siguiente cuestionamiento ¿Qué son gastos directos? Para lo cual se responde dicho cuestionamiento, estableciendo que, puede considerarse lo analizado en el caso de la devolución del crédito fiscal, al determinar que únicamente se consideran gastos directos a aquellos sin cuya incorporación sea imposible la generación de las rentas exentas o no afectas.

Asimismo, la reforma precitada, reforma el inciso c) del artículo referido, determina como costos y gastos no deducibles, y los no respaldados por documentación legal, es decir; actos y contratos afectos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por ejemplo los recibos emitidos por entidades bancarias derivado del pago de intereses, los servicios municipales (agua), los extendidos por las cooperativas, los viáticos al exterior, los cuales sí son deducibles.

En ese mismo sentido, se reforma el inciso d) del Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece de forma específica son costos y gastos no deducibles, los que no correspondan al periodo anual correspondiente, salvo los regímenes especiales, por ejemplo las constructoras, conforme al avance de la obra.

De la misma manera se modifica el inciso e) del Artículo 39 de la normativa citada, estableciendo para los patronos, como no deducible del Impuesto Sobre la Renta: Los salarios y las prestaciones labores, siempre que no estén en la copia de la planilla del

seguro social o cuando el patrono no esté obligado en virtud del número de trabajadores, o bien; que no exista relación laboral con los mismos, o los trabajadores estén en periodo de prueba o los demás casos en que el patrono este exento o pueda eximirse del pago del seguro social. La modificación del inciso f) del artículo analizado en el presente apartado, se refiere la liquidación de divisas, con respecto al respaldo con facturas emitidas en el exterior, en la importación de bienes y que no sean soportados con declaraciones aduaneras. Asimismo el inciso g) establece una separación de lo contemplado en la literal d) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes de la reforma, referente a que no son deducibles las bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas. Lo que refiere una modificación sustancial, con respecto a dejar en tela de juicio el propósito de la reforma, al dejar como deducciones operaciones financieras importantes de las entidades mercantiles, tales como fondos fideicometidos.

Otro aspecto importante de resaltar en la reforma tributaria del Impuesto Sobre la Renta, es la reforma del inciso h) de Artículo 39 de dicho cuerpo legal, en relación a que se establece como no deducibles adelantos efectuados a socios, que han sido contabilizados como cuentas por cobrar o bien lo dan como una bonificación, para no denominarlo como pago de dividendos y así evitar que se graven, a la vez que constituyen gastos del período.

Por lo que es otra deficiencia que presenta la reforma, por favorecer a cierta clase social, poniendo en detrimento, el interés constitucional y la riqueza pública.



La reforma de los incisos i) y j) del Artículo 39 de la norma jurídica analizada, tiene importancia determinante para el presente análisis debido a que, en dicha reforma, se trata de forma confusa regular lo referente a la subcapitalización, la cual determina la relación del interés pagado y deducido como gasto, contra el capital de la empresa, tomando para la base del cálculo, la tasa de interés determinada en el Artículo 38 literal m) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Además, se pretende limitar el monto del interés total deducido con base al activo neto promedio de dos años, es decir, se limita el gasto a una tasa fija, pero también se analiza la capacidad económica, la realidad material y económica de la empresa, ya que un endeudamiento muy alto, sufre el riesgo si sus activos no respaldan su otorgamiento.

Puede existir algún grado de contradicción con lo estipulado en las NIFF'S, derivado que ellas obligan a tomar el valor razonable del bien, determinado con base a ciertos términos de referencia; sin embargo, habrá que analizar el costo histórico del bien y la aplicación de la depreciación correspondiente para establecer el valor real en libros y sobre esta base aplicar la fórmula de determinación. La modificación del inciso k) del Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina como gastos no deducibles del mismo, los montos como resultados de cuentas incobrables por la Administración Tributaria, incobrabilidad, que vale la pena mencionar, fue incorporada por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República al Código Tributario, la cual consiste en los adeudos a la Administración Tributaria, por parte de los contribuyentes, que no exceden de cinco mil quetzales.

Al analizar la modificación del inciso l) del artículo analizado, se determina una deficiencia para establecer la no deducibilidad por el concepto de mantenimiento de inversiones de carácter de recreo personal, En el sistema de lo percibido, no se ha registrado aún ningún ingreso, por lo tanto, no corresponde declarar la incobrabilidad. Y en el mismo sentido, la reforma del inciso m) obliga a la capitalización, en el caso que se incremente la vida útil o bien se incremente la capacidad de producción, por medio de la implementación de nuevas líneas de alimentación, por ejemplo.

El aspecto regulado por el inciso n) reformado, se refiere a las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa. En dicha virtud, la reforma precisa y regula que las operaciones entre subsidiarias y matrices, no hay ni ganancia ni pérdida, por ser el mismo capital, por lo cual la administración pública analiza la esencia material y económica del acto para establecer la no deducibilidad.

Al analizar la reforma del inciso p) del Artículo 39 del Impuesto Sobre la Renta, se establece que, con la reforma, se reduce del 70% al 50%, el porcentaje de depreciación y los gastos a aplicar para profesionales, como gastos no deducibles de dicho impuesto. De la misma manera y dando seguimiento al tema de las depreciaciones, el inciso q) del Artículo 39 de la norma precitada, se reforma en el sentido de que, actualmente se tomará el valor de la matrícula fiscal, para determinar el monto de la base de cálculo de la depreciación del bien inmueble. No aplicara la restricción a quienes construyan en propiedad ajena, por ejemplo las agencias bancarias o comerciales, construidas en

propiedad ajena, bajo la figura del usufructo o arrendamiento. Con respecto a las organizaciones no gubernamentales, el inciso r) regula la exigibilidad por parte de la administración tributaria, para que las entidades exentas que reciban donaciones, cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponda la inclusión como gasto de dicha donación. Se pretende que la entidad que recibe la donación, sea real y que cumpla sus obligaciones, lo cual denota un aspecto positivo de la reforma analizada.

El penúltimo párrafo del Artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula que la disposición del mencionado texto legal, no será aplicable para los contribuyentes que tengan durante los últimos dos años pérdidas fiscales, aclarando y estableciendo de forma taxativa la diferenciación entre pérdidas financieras y pérdidas fiscales. De la misma manera establece que el aviso requerido por la norma analizada, se puede presentar antes que venza el plazo de la presentación de la declaración anual y se exige la presentación de estados financieros auditados y prueba documental.

La Ley Antievasión II contenida en el Decreto 4-20012 del Congreso de la República, regula la reforma de otro aspecto importante de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se refiere al tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos, y del análisis de dicha modificación se determina que, los contribuyentes del régimen del Artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, serán objeto de retención definitiva o bien pago directo ante la ausencia de la retención (refiriéndose al régimen del 5%). Para realizar los pagos directamente a la administración tributaria, se requiere autorización de ésta, siendo un requisito para otorgarla, contar con solvencia fiscal. Además, los

contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentar un aviso a la administración tributaria, durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período en que desean inscribirse, o al inscribirse como entidad nueva ante la administración tributaria.

En los casos en que no se retuvo el impuesto que establece la reforma del Artículo 44 "A", determina el supuesto de que, el contribuyente deberá presentar declaración jurada, directamente a la administración tributaria, para el cambio descrito en el párrafo anterior, como se ha indicado ahora se requiere únicamente la presentación de un aviso durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período o al inscribirse como entidad nueva ante la administración tributaria, no necesita autorización de la misma, así mismo se elimina el último párrafo del artículo analizado que se refería a la retención definitiva.

#### **4.4.3 Impuesto Sobre la Renta de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria**

##### **Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala**

Las consideraciones hasta aquí expuestas relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta se han basado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República, el cual contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, con las modificaciones legislativas recientes, dicho decreto será derogado por el 10-2012 que contiene la Ley de Actualización Tributaria, específicamente a partir del uno de enero del año dos mil trece. En dicho orden de ideas aún constituye derecho positivo vigente el Decreto 26-92, pero es necesario establecer desde ya las consideraciones de la Ley de Actualización



Tributaria con relación al Impuesto Sobre la Renta, no obstante algunas acciones legales que podrían plantearse en contra del Decreto 10-2012, en virtud de su contenido que en determinado momento puede atentar contra los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Puede establecerse la serie de suspicacias que ha despertado la aprobación del Decreto 10-2012, tanto por su forma así como por el contenido de la ley; sumado a la rapidez y ligereza con la cual se aprobó la Ley, no obstante la materia tan delicada que regula, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Entre las consideraciones que motivaron la emisión de la Ley de Actualización Tributaria se establece una búsqueda del bien común, no obstante su contenido, que permite visualizar lo inquisitivo que resultará su aplicación a partir del uno de enero del año dos mil trece.

Con más precisión en correspondencia con el poder coercitivo el Estado en materia tributaria, tanto el considerando tercero y cuarto del Decreto 10-2012, en cierta medida formulan el sometimiento y exigencia al contribuyente. “Es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, y otras disposiciones que le permitan a la administración tributaria, ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en dichas leyes. Además, se establece que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, que tiendan a combatir la

evasión y elusión fiscal y a la actualización de la normativa legal tributaria, basados en la solidaridad de los habitantes del país.”

El Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, no regula con exclusividad el Impuesto Sobre la Renta, su estructura se encuentra distribuida en siete libros, de los cuales el primero determina lo relacionado con el Impuesto en mención.

Para el efecto el Artículo 1 del Decreto 10-2012 establece el objeto del Impuesto en los términos siguientes: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.” En cuanto a las categorías de las rentas en función de su procedencia, el Decreto 10-2012 lo divide en tres clases:

- Las rentas de las actividades lucrativas.
- Las rentas del trabajo.
- Las rentas del capital y las ganancias de capital.

En cuanto al ámbito de aplicación del impuesto, éste se extiende a todo el territorio de la República de Guatemala, y se establece con amplitud los hechos generadores del impuesto en función de las tres categorías definidas. En cuanto al hecho generador la

Ley de Actualización Tributaria lo regula en el Artículo 10 de la forma siguiente:

“Constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente. Se incluyen entre ellas pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas las siguientes:

- Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
- Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.
- Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.
- Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala,
- Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por

medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.

- Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
  
- Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes aun cuando estas se ejerzan sin fines de lucro.
  
- Las originadas por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta regulada en este título no otorga la calidad de comerciante, a quienes el Código de Comercio no les atribuye esa calidad.”

Como se advierte del contenido del artículo descrito, la regulación del hecho generador es amplia y a la vez ambigua, al no establecer en algunos pasajes de forma taxativa que actividades generan el impuesto. Se advierte que lo que se pretende es ampliar la base tributaria, en función de recaudar un mayor monto en concepto del Impuesto

Sobre la Renta, más aún incluso con tintes de violación de los derechos de los contribuyentes. Una normativa que en apariencia permitirá hacer eficaz la recaudación del impuesto, pero que en el fondo sólo oprimirá más a los contribuyentes sin que el Estado de Guatemala sea benefactor, que permita justificar su poder coercitivo en materia tributaria, reflejado en la calidad de vida de los guatemaltecos.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, se regula en el Artículo 12 de la Ley de Actualización Tributaria en los términos siguientes: “Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afecta en este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”

Se establece que la inscripción en uno de los regímenes establecidos en la ley para actividades lucrativas, en principio constituye una decisión del contribuyente, al indicar a la administración tributaria el régimen aplicable, puesto que en caso contrario, la administración tributaria lo inscribirá en el Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas. Con la promulgación de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, la regulación del Impuesto Sobre la Renta cobra otra dimensión, no sólo en cuanto al hecho generador, los contribuyentes, el

régimen de actividad lucrativa; sino que en cuanto a la ampliación de la base tributaria y el monto de la recaudación. Con el objeto de que el Estado no dependa en gran parte del Impuesto al Valor Agregado, se han realizado las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta; para que éste constituya una de las principales fuentes de financiamiento para la actividad del Estado.

Sin embargo, aunque es necesario para el funcionamiento estatal, quien sensiblemente es afectado como siempre es el contribuyente, puesto que en muchos aspectos no existe justicia tributaria, no se establece la correspondencia entre la renta obtenida y lo que en efecto debe tributarse, más aún, en aquellas personas cuya renta es mínima.

#### **4.5. Incidencia del impuesto sobre la renta, en relación a su reforma**

Tal y como se ha analizado en los apartados precedentes, el Impuesto Sobre la Renta ha sufrido en la actualidad modificaciones sustanciales que de cierta forma modifican la estructura y régimen legal de dicha figura impositiva. Los dos decretos analizados con anterioridad ponen de manifiesto una intención inquisitiva en la estructura jurídica y fáctica del Impuesto Sobre la Renta que atenta de forma directa o indirecta los principios tributarios constitucionales de los gobernados del Estado de Guatemala.

En ese sentido, la actividad financiera del Estado, es la que éste realiza para recaudar y administrar el dinero, que luego invertirá en el cumplimiento de sus fines y para el sostenimiento económico del país. Esta actividad tiene primordial importancia dentro del Estado moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le



permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando se aplican las leyes tributarias a una comunidad, ya no hay ejercicio de la potestad tributaria, pues ésta se agotó con la creación de la ley misma. Lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (fisco) respecto de un sujeto pasivo (contribuyente); quien debe hacer efectiva la gestación pretendida (pago de tributo). La actividad Estatal se desarrolla entonces no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que le es adecuado.

Con la firma del Pacto Fiscal, el 25 de Mayo del año 2,000, Guatemala concluyó un proceso que inició con los Acuerdos de Paz, que específicamente regula aspectos socioeconómicos y la situación agraria; los cuales están orientados a fortalecer los ingresos del Estado para que disponga de los recursos en el fomento del desarrollo económico y social del país.

La Superintendencia de Administración Tributaria, SAT -1998-, define al Pacto Fiscal como: Un acuerdo nacional sobre el monto, origen y destino de los recursos con que debe contar el Estado para cumplir con sus funciones según lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; el cual fue firmado por más de 140 organizaciones sociales. Este documento fue producto de la comisión preparatoria del

Pacto Fiscal, enriquecido con el aporte de 45 propuestas provenientes del sector privado organizado y de la Sociedad Civil, lo que llevo a la revisión de cada una de éstas y a la revisión de los resultados de las consultas llevadas a cabo con distintos sectores ciudadanos. Las grandes líneas de acción, los principios rectores y los mecanismos de participación social se presentan divididos en ocho principios y compromisos que se definen así:

- Balance fiscal.
- Ingresos del Estado.
- Administración tributaria.
- Gasto público.
- Deuda pública.
- Patrimonio público.
- Evolución y control.
- Descentralización fiscal.

Ahora bien, dentro de la facultad de exigencia estatal del Impuesto Sobre la Renta, cabe destacar lo conveniente que resulta para la productividad del país, así como determinar si la forma en la cual se determina, concede certeza jurídica. De conformidad con el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece lo siguiente: “Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.” Dicho artículo por formar parte del aspecto dogmático, se hace extensivo a todos los ámbitos normativos, dentro del cual destaca la certeza jurídica tributaria, en el sentido que si bien es cierto el impuesto tiene carácter de imperativo y exigible, no debe violentar aspectos fundamentales del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El principio de seguridad jurídica que consagra el Artículo 2 de la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental.

La seguridad jurídica, se determina en la estabilidad de las instituciones y la vigencia auténtica de la ley con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz, ante desconocimientos o trasgresiones, por la acción de la justicia en los supuestos negativos. Una manifestación tan sólo la integra la seguridad individual ante los atropellos de la autoridad, como puede darse en la exigencia del impuesto.

Si bien es cierto, se destaca la importancia de los impuestos para el funcionamiento del Estado, ésta imposición no debe bajo ningún punto de vista estar desprovisto de la aplicación de la justicia; constituye el cobro de los impuestos un proceso que no debe realizarse de forma arbitraria e irresponsable; su contenido debe estar respaldado por el marco de la seguridad jurídica, puesto que en caso contrario se estarían vulnerando derechos fundamentales. Por lo tanto, el establecimiento del Impuesto Sobre la Renta debe adaptarse a la certeza jurídica, la consolidación del principio de legalidad tributaria y sobre todo en correspondencia con la motivación tanto de la inversión nacional como extranjera.

La incidencia del Impuesto Sobre la Renta en el marco de las reformas tributarias contenidas en la Ley Antievasión II, Decreto 4-2012 y la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 ambos del Congreso de la República de Guatemala, radica en que el impuesto analizado, se determina dentro de la clasificación doctrinaria de los impuestos directos, lo que significa que dicha figura impositiva graba la riqueza de las personas jurídicas (individuales o colectivas), es decir; que afecta toda persona con una ganancia comprobable.

Asimismo puede decirse que tiene una incidencia de carácter positiva, en el sentido que tiene como objetivo facilitar la fiscalización y el control tributario del Impuesto Sobre la Renta actual, sin modificar la tasa existente. Mejora de cierta manera la emisión de facturas especiales por cuenta de exportadores de productos agropecuarios y otros contribuyentes que adquieren productos en áreas rurales, aplicando una retención en calidad de pago definitivo sobre la renta presunta.



En síntesis, como fue aprobada la Ley de Antievasión II, únicamente cobra vigencia y tiene sentido como antesala a la vigencia del nuevo Impuesto Sobre la Renta aprobado en la Ley de Actualización Tributaria, por ello no generaran ingresos adicionales en el mediano y largo plazo.





## CONCLUSIONES

1. La problemática principal con respecto a la estructura impositiva del tributo en el Estado de Guatemala y en especial de la del Impuesto Sobre la Renta, radica en la inobservancia de los principios constitucionales de equidad y justicia contributiva y transparencia, lo cual deviene en una flagrante violación a las garantías constitucionales de los contribuyentes del Estado.
2. El Estado de Guatemala limita la inversión nacional y extranjera, debido a que la estructura actual del Impuesto Sobre la Renta Extranjera, violenta de forma directa el principio de capacidad de pago consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. El Estado de Guatemala con base al principio constitucional de legalidad, ha creado el Impuesto Sobre la Renta y ampliando el marco de aplicación del tipo impositivo y no de la base tributaria, lo cual trae como consecuencia la desmotivación en cuanto a la inversión nacional y extranjera.
4. Existe evidencia que el Impuesto Sobre la Renta genera inquietudes, debates, diálogos, aceptación y rechazo con respecto a la Ley Antievasión II y la Ley de Actualización Tributaria; en virtud de su naturaleza y la afectación que sufre el contribuyente asalariado y profesionales en ejercicio, no así las entidades mercantiles con capitales millonarios, desvirtuando los principios constitucionales.





## RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala y los órganos con iniciativa de ley, en la formulación y estructura de la imposición de los tributos, en particular el Impuesto Sobre la Renta, se de preponderancia a los principios constitucionales en materia tributaria; toda vez que determina el respeto hacia los derechos de los contribuyentes, y en alguna medida sirve de mecanismo protector frente a la facultad de exigencia de la administración tributaria.
2. El Estado de Guatemala en el ejercicio de la potestad tributaria, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, en materia del Impuesto Sobre la Renta, guarde relación congruente con la actividad que realizan los contribuyentes, para que en ese sentido no limiten la inversión tanto del capital nacional como el extranjero.
3. El Organismo Ejecutivo y el Organismo Legislativo dentro de las facultades que les otorga la ley, en materia de la regulación del Impuesto Sobre la Renta, proporcione los mecanismos necesarios de estabilidad tributaria, y fomente la ampliación de la base tributaria, más que del tipo impositivo, para que dicho impuesto no conlleve la desmotivación en cuanto a la inversión.

4. Es importante que el Estado de Guatemala genere la exigibilidad del pago del Impuesto Sobre la Renta en un contexto congruente con la realidad socioeconómica del país, para que ésta no se vuelva gravosa, al punto que condicione de forma negativa la inversión del capital nacional como extranjero y por ende el desarrollo integral de la economía nacional y no ponga en detrimento los intereses económicos de las grandes mayorías.



## BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Argentina. Tomo II 14ª. ed.; Ed. Heliasta SRL, 2000.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala, Comentarios, Explicaciones, Interpretación jurídica**, 5ta. ed.;

DÍAZ DUBÒN, Carmen, NÁJERA FLORES, Lizett. **Derecho financiero II**, Guatemala División, Ed. Praxis, 2,002.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México Ed. Porrúa, 1997.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Buenos Aires Ed. Depalma, 1994.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1976.

GUIDO, Zamboni. **Curso de derecho administrativo**. (s.l.i) 4ª. ed.; Guiffre, Milan, 1945.

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Colombia, Universidad de externado de Colombia, 2003.

JARACH DINO. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires, 2ª. Edición 1969.

LOZANO, Juan M. CASADO, Gabriel TEJERIZO, L. José Manuel. **Curso de derecho financiero y tributario**. (s.l.i) 9ª. ed.;

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. (s.l.i) Ed. Desalma, pág. 166

MENÉNDEZ OCHOA, Ángel Estuardo. **Breves consideraciones de derecho tributario**. (s.l.i) Mayo 2,000.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 23a. ed.; revisada, corregida y aumentada; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1996.



PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario.** (s.l.i) 9ª. ed.;

QUERALT, Juan M., LOZANO, Carmelo, CASADO, Gabriel, TEJERIZO, José Manuel.  
**Curso de derecho financiero y tributario.**(s.l.i) 9ª. ed.;

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. **Derecho tributario mexicano.** México. 1988.

SAGUÈS, Néstor. **La interpretación judicial de la Constitución.** Buenos Aires Ed. Depalma. (s.f.e)

SAÌNZ DE BUJANDA, Fernando. **En torno a la naturaleza de la actividad financiera. Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid,** 1966.

SALVAT, **La enciclopedia.** Revisada, corregida y aumentada; Madrid España: Ed. Salvat, 2004.

SEVILLA SEGURA, José V. **Política y técnica tributaria.** Madrid, España. (s.f.e)

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario.** (s.l.i), (s.f.e)

VERON, **Diccionario de sinónimos y antónimos de la lengua Española.** Revisada, corregida y aumentada; Barcelona España. 1994.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** (s.l.i) 7ª. Ed.; Ed. Depalma.

VISOR, **Diccionario enciclopédico ilustrado visor.** Revisada, corregida y aumentada; Buenos Aires, Argentina: Ed. Anselmo Morvillo 2000.

## **Legislación**

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

**Código Penal.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73, 1973.

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

**Ley Antievasión II.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 4-2012.



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

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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92, 1992.

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