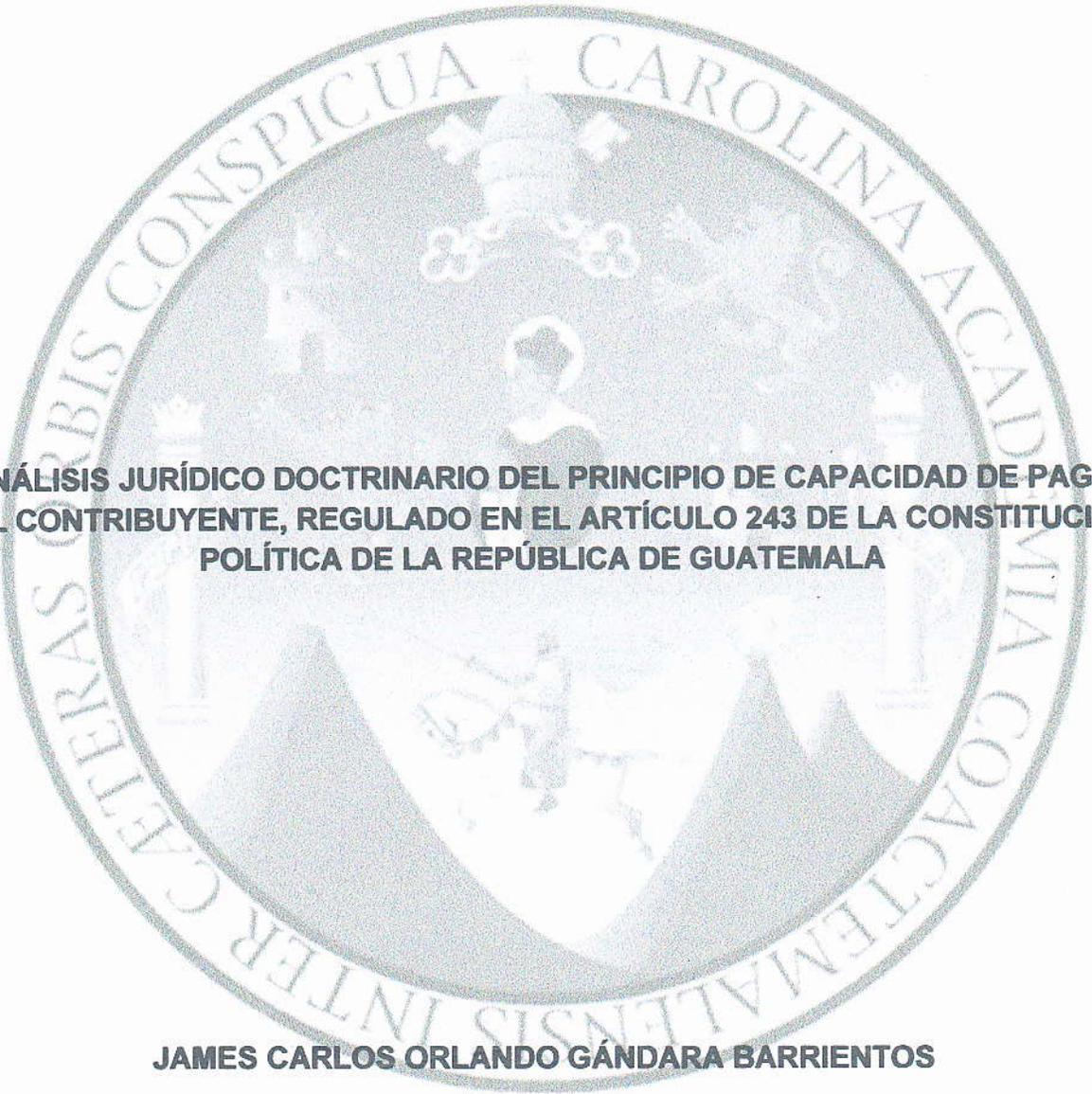


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a figure, surrounded by a wreath. The shield is set against a background of a globe. The Latin motto "CAETERAS ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed around the perimeter of the seal.

**ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS

GUATEMALA, ABRIL 2013

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, abril 2013

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

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos
VOCAL V: Br. Rocael López González
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor Manfredo Maldonado Méndez
Vocal: Lic. Juan Carlos Godínez Rodríguez
Secretario: Lic. Otto Marroquín Guerra

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rafael Morales Solares
Vocal: Licda. Marisol Soledad Morales Chew
Secretario: Lic. Helder Ulises Gómez

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



BUFETE PROFESIONAL DEL NOTARIO:

JOSÉ ALBERTO SIERRA ROSALES

ABOGADO Y NOTARIO

17 Avenida "D". 0-29. Zona 15. Colonia El Maestro. Guatemala. Guatemala

Teléfono: 2369-0340

Guatemala, 30 de mayo de 2012

Lic. Luis Efraín Guzmán Morales
Jefe de la unidad de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas Y Sociales.

Respetable Licenciado:
Luis Efraín Guzmán Morales



En cumplimiento del nombramiento como Asesor de Tesis, del Bachiller JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS, me dirijo a usted, con el objeto de informar mi labor y expongo lo siguiente:

El trabajo de tesis se denomina: "ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA". Me complace manifestarle que dicho trabajo contiene:

- Un contenido doctrinario amplio y legal de Derecho Tributario relacionado al principio de capacidad de pago del contribuyente, debido a la aplicación incorrecta al ingreso bruto y no a las ganancias netas del contribuyente, con respecto a las diferentes sanciones originadas por las infracciones contenidas en las distintas leyes tributarias guatemaltecas, ya que se grava la renta e ingresos brutos del contribuyente sin considerar su situación económica actual, señalando a su vez las deficiencias de la normativa legal vigente y positiva en la realidad tributaria nacional, especialmente la aplicación del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
- En el desarrollo de la tesis el sustentante utilizó los siguientes métodos de investigación: **Analítico:** que dio como resultado la importancia de analizar jurídica y doctrinariamente los distintos procesos que se llevan a cabo en la aplicación de las distintas sanciones de carácter tributario con relación al principio de capacidad de pago del contribuyente. **Sintético:** con el que se determinó las distintas particularidades del principio de capacidad de pago del contribuyente. **Inductivo:** con el que se establece un estudio de carácter particular sobre el principio de capacidad de pago del contribuyente, con una aplicación de carácter general a los contribuyentes. **Deductivo:** con el que se determinó si el principio de capacidad de pago del contribuyente, tiene una aplicación correcta a cada impuesto que se encuentra regulado por las leyes especiales. **Científico:** el trabajo

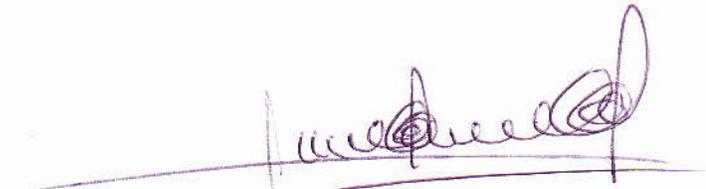


de investigación cumple con los estándares apropiados al tema, por lo cual el mismo constituye un valioso aporte para la sociedad, tanto para profesionales, como estudiantes y personas en general.

- Las técnicas metodológicas utilizadas como las fichas bibliográficas y ubicación de textos, investigación en medios electrónicos y personas con conocimiento en el tema, que han sido las idóneas para el desarrollo del presente tema de investigación, logran con ello un balance adecuado entre doctrina, legislación y situación actual del problema objeto del presente trabajo.
- Las conclusiones reflejan el aporte científico basado en los resultados obtenidos mediante el desarrollo del tema objeto de la investigación respectiva y las recomendaciones, derivadas de tales resultados se enfocan hacia las posibles soluciones visualizadas para poder mejorar la regulación tributaria actual del problema objeto del tema de investigación. Durante el desarrollo del trabajo de investigación, seguiría el Bachiller James Carlos Orlando Gándara Barrientos una serie de correcciones a los capítulos y la introducción, que ha tenido debido a que considere que eran pertinentes, principalmente en cuanto a incluir dentro del trabajo la relación al misma con respecto a aquellas reformas fiscales actuales que han tenido las distintas leyes de carácter tributario y, el sustentante las realizó encontrándose de acuerdo y considerando que eran necesarias para una mejor comprensión del tema.

He guiado personalmente al Bachiller James Carlos Orlando Gándara Barrientos durante la aplicación de los métodos de investigación científica y técnicas para desarrollar las consecuencias jurídicas del Tema de Tesis, con el cual comprueba la hipótesis que se relaciona con la falta de aplicación correcta por parte de las leyes tributarias guatemaltecas, del principio de capacidad de pago del contribuyente, regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El trabajo de tesis en cuestión, reúne los requisitos legales prescritos en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas Y Sociales del Examen General Publico, razón por la cual, emito DICTAMEN FAVORABLE, a efecto de que el mismo pueda continuar con el trámite correspondiente, para su posterior Evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.


JOSÉ ALBERTO SIERRA ROSALES
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 7832

José Alberto Sierra Rosales
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, ocho de junio de dos mil doce.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **MIGUEL ÁNGEL MAYEN MEJÍA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS**, CARNE NO. **881184** Intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA 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. CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CEHR/iycr



LIC. MIGUEL ANGEL MAYEN MEJÍA
11 Calle 9-44, Oficina No.3, Guatemala, Guatemala
Teléfono: 4150-7702

Guatemala, 20 de julio de 2012

Licenciado:

Carlos Manuel Castro Monroy

**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**
Ciudad Universitaria.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

23 JUL 2012

SECRETARÍA DE TESIS

Respetable Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis:

En atención a providencia de esa dirección, de fecha ocho de junio de dos mil doce, se me nombra **REVISOR** de Tesis del Bachiller **JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS**, quién se identifica con número de carné **88-10184**, sobre el tema intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**, mismo que procedí a revisar y de tal resultado me permito manifestar lo siguiente:

- a) En el desarrollo del tema el sustentante ha estudiado el problema, habiendo observado la metodología, haciendo los cambios que se le han sugerido, manteniendo la coherencia entre lo propuesto en su diseño de investigación y el informe final, por lo que hace de este un trabajo completo, reflejando la seriedad y principalmente la actualidad del tema investigado.
- b) El tema elegido por el estudiante es un tema de realidad nacional, bien estructurado y sistemático, tiene una bibliografía extensa relacionada con el mismo, de acuerdo a un estudio de carácter documental bibliográfico.
- c) La metodología y técnicas de investigación se le indico entre otros la aplicación del método científico por medio del cual se identifico la problemática, se estableció los procedimientos y se definió las posibles soluciones; utilizando para ello las técnicas bibliográficas y de fichas de resumen derivadas de la investigación en textos y medios electrónicos.
- d) Las conclusiones y las recomendaciones que se establecen, son congruentes con el trayecto de la investigación al haber sido atendidos los cambios que se le han sugerido.



- e) Que procedí a revisar la investigación del referido trabajo, el cual se encuentra elaborado conforme a la perspectiva de la doctrina y exegética de los textos legales y doctrinarios relacionados con la disciplina del derecho tributario.
- f) En razón de lo anterior estando satisfecho los requisitos reglamentarios así como particularmente, lo dispuesto sobre la metodología, el tema objeto de estudio por parte del Bachiller **JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS**, el mismo se adecuó a las normas reglamentarias exigidas por la Unidad Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, al haber sido atendidas las observaciones pertinentes, dando cumplimiento a lo establecido en el Artículo treinta y dos (32) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público.

Sobre el contenido científico y técnico de la Tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas así como la redacción me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, para que el mismo sea discutido en Examen Público de Tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted con muestras de consideración y respeto,

Lic. Miguel Ángel Mayen Mejía
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 5759

LICENCIADO
MIGUEL ANGEL MAYEN MEJIA
ABOGADO Y NOTARIO



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 27 de febrero de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JAMES CARLOS ORLANDO GÁNDARA BARRIENTOS, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DOCTRINARIO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO DEL CONTRIBUYENTE, REGULADO EN EL ARTÍCULO 243 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. 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/slh.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "Rosario".

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "Lic. Avidán Ortiz Orellana", is written over two circular blue stamps. The top stamp is for the "DECANO" (Dean) and the bottom stamp is for the "SECRETARIA" (Secretary). Both stamps contain the text "FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES" and "UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, C.A." around the perimeter.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "Rosario".



DEDICATORIA

A DIOS:

Por haberme dado la existencia y permitido llegar a este momento tan especial e importante en mi vida, por ser mi guía espiritual que me conduce siempre hacia el camino del bien y del éxito.

A MIS PADRES:

Por constituir el pilar fundamental en mi formación y educación como persona, al haberme educado bien y soportar mis errores, por los triunfos y aquellos momentos difíciles que me han enseñado a agradecerles y valorarlos. Gracias a sus consejos, por el amor, cariño, comprensión, paciencia y apoyo incondicional que siempre me han brindado, por cultivar e inculcar ese sabio consejo de la responsabilidad, para culminar mi carrera profesional y que me siguen brindando en mi vida.

A MIS HIJOS:

Por ser ellos la fuerza para seguir caminando y lograr alcanzar esta meta tan anhelada, que hoy gracias a Dios, lo he logrado.

A MI ESPOSA:

Por ser la persona más hermosa y generosa del mundo quien brindó persistentemente ese amor inexplicable



para mi superación personal, sin ningún interés material a ti vaya este triunfo.

A MIS HERMANOS:

Que siempre han estado conmigo, gracias a la confianza que siempre nos hemos tenido; por el apoyo y amistad y muy especialmente a mi hermana Rocío.

A MIS MAESTROS:

Que me instruyeron, gracias por su tiempo, apoyo incondicional así como por los conocimientos y sabiduría que me transmitieron en el desarrollo de mi carrera profesional.

A MIS AMIGOS:

A todas y todos mis amigos, a quienes les agradezco de forma sincera su valiosa colaboración y, especialmente para que siempre tengan en cuenta que todo lo que nos propongamos en la vida, lo podemos lograr si trabajamos organizados, en conjunto y en forma continúa.

A LA GLORIOSA:

Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitir mi formación como profesional y como persona, al haberme dado la oportunidad de formar parte de ellas.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Bases constitucionales del derecho tributario.....	1
1.1. Supremacía constitucional.....	1
1.2. Principios.....	2
1.3. Principios teóricos de los impuestos según Adam Smith.....	2
1.3.1. Principio de justicia.....	2
1.3.2. Principio de generalidad de los impuestos.....	3
1.3.3. Principio de uniformidad del impuesto.....	3
1.3.4. Principio de certidumbre.....	4
1.3.5. Principio de comodidad.....	5
1.3.6. Principio de economía.....	6
1.4. Principios constitucionales del derecho tributario.....	6
1.4.1. Principio de legalidad.....	6
1.4.2. Principio de capacidad de pago.....	12
1.4.3. Principio de igualdad.....	14
1.4.4. Principio de justicia y equidad.....	17
1.4.5. Principio de no confiscación.....	18
1.4.6. Principio de no doble o múltiple tributación.....	21
1.4.7. Principio de irretroactividad de la ley tributaria.....	24
CAPÍTULO II	
2. El ilícito tributario y la legalidad de los tributos.....	27
2.1. Definición de ilícito.....	27
2.2. Las infracciones.....	27
2.2.1. Clasificación.....	29
2.3. Las sanciones.....	30

2.3.1.	Clasificación de las sanciones.....	31
2.3.2.	Clasificación actual de las sanciones.....	32
2.4.	Diversos elementos del ilícito tributario.....	33
2.4.1.	Sujeto activo.....	33
2.4.2.	Hecho punible.....	33
2.4.3.	La evasión.....	34
2.4.4.	El elemento subjetivo.....	34
2.4.5.	El elemento objetivo.....	34
2.5.	La legalidad en los tributos.....	35
2.5.1.	El principio de legalidad en el derecho tributario.....	35
2.6.	Relación del principio de legalidad con el derecho tributario.....	44
2.7.	Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala.....	46
2.8.	Su regulación en la ley ordinaria tributaria.....	46

CAPÍTULO III

3.	La igualdad de los tributos y el principio de la capacidad de pago.....	49
3.1.	Principio de igualdad en el derecho tributario.....	49
3.2.	El principio de igualdad y su vinculación con el derecho tributario.....	49
3.3.	Naturaleza jurídica del principio de igualdad.....	51
3.4.	Fuentes del principio de igualdad.....	51
3.5.	Fuentes de extinción de la obligación tributaria.....	52
3.5.1.	Pago.....	52
3.5.2.	Confusión.....	53
3.5.3.	Compensación.....	55
3.5.4.	Condonación y remisión.....	56
3.5.5.	Prescripción.....	58
3.5.6.	Novación.....	59
3.6.	Exenciones.....	60
3.6.1.	Exenciones subjetivas.....	61
3.6.2.	Exenciones objetivas.....	61

3.7. Generalidades del principio de capacidad de pago.....	62
3.8. Principio de capacidad de pago como principio constitucional.....	64
3.8.1. Tipos de capacidad contributiva.....	65
3.8.2. Índices de capacidad contributiva.....	65
3.8.3. Método impositivo.....	66
3.8.4. Técnicas impositivas para adaptar los impuestos al principio de capacidad económica.....	67
3.9. Observancia del principio de capacidad de pago en las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala.....	69

CAPÍTULO IV

4. Análisis sobre el principio de la capacidad de pago.....	77
4.1 Naturaleza de la obligación tributaria.....	77
4.2 Elementos de la obligación tributaria.....	80
4.3 Determinación de la obligación tributaria.....	82
4.3.1 Las bases de recaudación.....	86
4.4 Impuesto Sobre la Renta.....	86
4.5 Tasas, formas y frecuencia de pago.....	86
4.6 Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.....	87
4.6.1. De la tasa y monto a pagar.....	87
4.6.2. Del acreditamiento.....	88
4.7. El principio de capacidad de pago y su aplicabilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Guatemala.....	88
4.8. Breve análisis de la Reforma Tributaria guatemalteca de 2012.....	91
4.8.1. Antecedentes y contexto político de las reformas.....	91
4.8.2. Resumen del contenido de la reforma.....	94
4.8.3. El impacto estimado de la reforma.....	114



	Pág.
CONCLUSIONES	119
RECOMENDACIONES	121
BIBLIOGRAFÍA	123



INTRODUCCIÓN

Este trabajo está orientado a la fundamentación de la importancia jurídica y legal que tiene el principio de capacidad de pago dentro del sistema tributario guatemalteco, partiendo de la regulación de que las distintas infracciones tributarias tienen asignadas distintas formas reguladas dentro del marco constitucional, lo que entra en confrontación con el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El problema planteado se fundamentó en el análisis jurídico y doctrinario del principio de capacidad de pago del contribuyente, regulado en el Artículo 243 constitucional; partiendo de la interrogante: ¿cuáles son las causas que originan la violación del principio constitucional de capacidad de pago del contribuyente, en relación con las infracciones tributarias contenidas dentro del Código Tributario?

La hipótesis se formuló basándose en que la legislación guatemalteca no aplica correctamente el principio de capacidad de pago del contribuyente, regulado en el Artículo 243 constitucional; la cual fue comprobada, más aún por tales razones se incorporó en el ordenamiento tributario guatemalteco la Reforma Tributaria 2012.

Los supuestos de esta investigación se plantearon en relación a que toda sanción impuesta a los contribuyentes por el Código Tributario debe afectar las ganancias netas del contribuyente y no su ingreso bruto, puesto que con ello se violenta el principio en cuestión; la violación a dicho principio se debe principalmente en la incorrecta aplicación por parte de la administración tributaria, de los distintos procedimientos tributarios; por otra parte el Código Tributario regula la aplicación de las distintas sanciones que se aplican al ingreso bruto del contribuyente, violando de esta forma la capacidad de pago; por último, cualquier norma jurídica tributaria que imponga sanciones por infracciones tributarias de forma que no permita su pago, provoca inconstitucionalidad.



Los objetivos de esta investigación, se enfocan a determinar los fundamentos jurídicos y doctrinarios que deben llevarse a cabo, para que toda sanción tributaria que sea aplicada al contribuyente, afecte las ganancias netas y no su ingreso bruto; que los costos adicionales, derivados de los distintos procedimientos de aplicación obligatoria por la administración tributaria, deben ser asumidos por ésta y no por el contribuyente, con la finalidad de evitar en ambos casos que se viole el principio en cuestión.

Este trabajo está contenido en cuatro capítulos: el primero, relativo a las bases constitucionales del derecho tributario; el segundo, trata el ilícito tributario y la legalidad de los tributos; en el tercero, se desarrolla lo referente a la igualdad de los tributos y el principio de la capacidad de pago; por último, en el cuarto capítulo se hace un análisis del principio de la capacidad de pago.

Los métodos utilizados fueron: El analítico, el cual se empleó partiendo del método de recolección de información. El deductivo; es aquél que combina principios necesarios y simples para deducir nuevas proposiciones y, finalmente, se complementa con el analítico. Inductivo que es el conjunto de pasos fijados de antemano por una disciplina, con el fin de alcanzar conocimientos válidos mediante instrumentos confiables. Los anteriores fueron de utilidad para establecer la capacidad de pago del contribuyente, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala. Para las técnicas se manejaron, las fichas bibliográficas debidamente elaboradas y ordenadas; que contienen la mayor parte de la información que se recopila en una investigación; por lo cual constituye un valioso auxiliar en esa tarea, al ahorrar mucho tiempo, espacio y dinero.

Con esta tesis se pretende realizar un aporte documental dirigido a los estudiantes de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, así como un breve aporte al sistema tributario guatemalteco.



CAPÍTULO I

1. Bases constitucionales del derecho tributario

1.1. Supremacía constitucional

Los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, son constituidos como las normas de mayor jerarquía en el país. De ella se derivan las demás leyes ordinarias, reglamentos etc., que rigen el ordenamiento jurídico de un 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 edificio jurídico.”¹

La honorable Corte de Constitucionalidad emitió sentencia sobre el principio de supremacía de la Constitución, la cual establece: “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

¹ Sagués, Néstor. **La interpretación judicial de la Constitución**. Pág. 13.

carácter material cuando el contenido de las normas inferiores contraría un precepto expreso de la Constitución.”²

Dicha supremacía se encuentra regulada en los Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.2. Principios

Para poder comprender la esencia sobre la finalidad que tienen los principios del derecho, es necesario proporcionar una definición, y la más adecuada es la que indica que principio es: “El primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razón o fundamento, origen.”³

1.3. Principios teóricos de los impuestos según Adam Smith

1.3.1. Principio de justicia

Este principio señala que todas las personas que se encuentran bajo la soberanía de un Estado, deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo mas cercana posible a su capacidades, o sea en proporción a los ingresos que obtengan cada uno de ellos.

² Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 35, Expediente No. 537-93.** Pág. 9

³ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Pág. 30.

Respecto a este principio se indica: “Lo fundamental es la afirmación de que los impuestos deber ser justos, equitativos. El concepto de justicia varia de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad.”⁴

1.3.2. Principio de generalidad de los impuestos

Este principio se refiere a que todas las personas deben pagar impuestos, que nadie debe permanecer exento a esta obligación. Sin embargo no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino dependiendo de la capacidad contributiva que tenga cada persona, así será la obligación tributaria que tiene que cumplir, toda vez que existen necesidades básicas e indispensables que la persona debe cubrir para su diario existir.

Es importante resaltar que, en atención a este principio habrá algunos impuestos que sólo algunas personas deben pagar, y esto se da a través de las distintas categorías de contribuyentes que existen dentro del régimen tributario de cada estado.

1.3.3. Principio de uniformidad del impuesto

La uniformidad significa que todos sean iguales frente al pago de impuestos; pero atendiendo la definición del concepto de igualdad, surge la disyuntiva sobre uno serie

⁴ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 219

de contestaciones contrapuestas, pues los teóricos sostenían que el impuesto es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que corresponda según el valor de su propiedad.

Los que sostenían que el impuesto es una prima de seguro, señalaron como criterio para determinar la igualdad tributaria, la importancia de los beneficios que se reciben del Estado, sin embargo esta tesis muchas veces ha sido desechada. Más adelante surge la tesis de la capacidad contributiva, la cual consiste en la capacidad económica de la persona para que ésta pueda pagar sus impuestos, y esta tesis ha sido la fuente para sentar las bases de las diferentes legislaciones tributarias existentes.

1.3.4. Principio de certidumbre

Este principio consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, tomando en cuenta algunos aspectos como: la forma de realizarse, la fecha de pago, y la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, elaborándose una opinión muy subjetiva, la cual va en contra del principio de igualdad que tiene toda persona al querer cumplir con sus obligaciones tributarias.

En la doctrina existen algunos aspectos sobre la ley impositiva para que se pueda comprender de una mejor manera este principio:

- Las leyes tributarias deben ser redactas en forma clara y precisa.
- Los contribuyentes deben tener conocimiento sobre las leyes reglamentos, circulares que los afecten.
- Las leyes tributarias deben ser publicadas por todos los medios que faciliten su divulgación.
- La ley debe establecer claramente los datos concernientes al sujeto, objeto, cuota, forma de valuación de base, forma y fecha de pago, sujetos pasivo y activo, sanciones en caso de que haya alguna infracción tributaria, como las formas de determinar el impuesto, así como los recursos a que tiene derecho en caso de una resolución contraria por parte de la administración tributaria.
- Hacer del conocimiento de los contribuyentes, así como de los órganos oficiales respectivos, el contenido de circulares emitidas por parte de las autoridades de la administración tributaria.

1.3.5. Principio de comodidad

Este principio establece que todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma más probable que convenga su pago al contribuyente, así como disponer de un ambiente cómodo para poder realizarlo.

Lo anterior se refiere a que algunas veces resulta incómodo y gravoso para el contribuyente tener que ejercer el pago de sus obligaciones tributarias, en virtud de que en muchas ocasiones no se distribuye la percepción de los impuestos, resultando oneroso y difícil según su capacidad económica.

1.3.6. Principio de economía

Este principio se refiere a que la diferencia de lo que se recauda y lo que egresa en el tesoro público del estado, se lo más pequeña posible, así mismo que los gastos de aplicación y recaudación de impuestos se mantengan dentro de los límites indispensables, y así no generar un excesivo gasto en los métodos de recaudación de impuestos, para poder cubrir con eficacia las necesidades básicas de la población.

1.4. Principios constitucionales del derecho tributario

1.4.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene cabida en todas las ramas de derecho, sin embargo es necesario prestar atención especial en cuanto a su aplicación en el derecho tributario, toda vez que existen diferentes opiniones dadas por diversos autores, y para ello se indica a dos de ellos, de los cuales se considera proporcionan un significado sencillo y amplio, y que se acerca más a su significado.

Se puede decir que este principio: “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.”⁵

“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.”⁶

Lo anterior señala la necesidad de velar por la garantía de libertad y propiedad de los ciudadanos, pues se trata de proteger el interés colectivo y no 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 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 mencionada tiene estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa que entre otras

⁵ Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 67.

⁶ Spisso, Rodolfo. **Derecho constitucional tributario**. Pág. 253.

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, considero que el principio de legalidad está encaminado a que para poder 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, 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. “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.”⁷

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

⁷ Casellas Gálvez, Juan Carlos. **El principio de legalidad y la distribución del poder tributario en Guatemala**. Págs. 3 y 4.

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.”⁸

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 indica que el único ente facultado para decretar impuestos es el Congreso de la Republica 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, está en la cúspide de la jerarquía del ordenamiento jurídico, y determina que aquellas normas opuestas a la Constitución, son inválidas.

Además: “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 publico o al derecho privado.”⁹

La Constitución Política de la Republica 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

⁸ Ibid.

⁹ Pólit Montes de Oca, Berenice. **Principios y reglas que deben regir en materia constitucional.** Pág. 101.

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 Corte de Constitucionalidad ha tenido una contribución muy importante en cuanto a la interpretación y aplicación del principio de legalidad tributaria. En varias ocasiones ha reiterado que este concepto comprende no sólo a los impuestos ordinarios y extraordinarios, sino también a los arbitrios que el Código Tributario los define como impuestos a favor de una o varias municipalidades. Para las bases de aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada, y un plan de tasas municipales, la Corte de Constitucionalidad emitió lo siguiente: “Las bases para la aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada”, se advierte que contiene la regulación de aspectos como, cobro del arbitrio, temporalidad y su pago, porcentajes de cobro del arbitrio, criterios para la calificación de construcción... Tales aspectos constituyen lo que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República contiene bajo la denominación de bases de recaudación, es decir, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos e infracciones. Y, como ya quedó asentado, de acuerdo a tal precepto supremo, decretar impuesto, arbitrios y contribuciones especiales, y determinar las bases de recaudación, es una potestad exclusiva del Congreso de la República. Esto hace que el citado Acuerdo Municipal, contravenga el Artículo 239 de la Ley Suprema, ya que, determinar las bases de recaudación de arbitrio no es una competencia de la Corporación Municipal, y, al contravenir la Constitución Política de la República, debe declararse la

inconstitucionalidad.... Es indiscutible que al tenor de los Artículos 253 y 255 de la Constitución Política de la República, los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos, sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo establecido en el Artículo 238 de la Ley Suprema, ley ordinaria y a las necesidades de los municipios. El Artículo 239 constitucional, ordena que, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación <...>. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Este último precepto, nos ratifica que la creación de arbitrios es una función pública asignada exclusivamente al Congreso.”¹⁰

La Constitución Política de la República de Guatemala, asegura a todos los ciudadanos un refuerzo de legalidad, toda vez que todo acto contrario a lo previsto en ella, carece de valor jurídico, tal y como lo señala el segundo párrafo del Artículo 239, en el cual se indica que: Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de la bases de recaudación del tributo.

¹⁰ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 23, Expediente No. 37-93**. Pág. 39.

1.4.2. Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala: “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 imposición...”

Este principio pretende resaltar que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los ingresos que perciban 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 del poder adquisitivo de los contribuyentes, o sea sus ingresos económicos.

Es conveniente resaltar que este principio tiene bastante relación con el principio de igualdad, pues 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 ante la administración tributaria, siempre y cuando el mismo sea justo y equitativo.

Este principio está resumido en una de las sentencias emitidas por la honorable 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 las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.”¹¹

Dentro de los expedientes acumulados Nos. 167-95 y 186-95, emitidos por la honorable Corte de Constitucionalidad, se cuestionó el Decreto 61-94 del Congreso de la República de Guatemala, la cual reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha corte declaró lo siguiente: “Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la

¹¹ **Ibid.** Pág. 10.

personalización del mismo. De lo anterior se desprende que el Artículo impugnado contraría el Artículo 243, toda vez que el legislador no se adecuó al principio de capacidad de pago del contribuyente, que limita tipos impositivos fijos únicos, atenta en contra de la disposición constitucional que impone que el sistema sea justo y equitativo, y tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no consideró la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y debe referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Al establecerse un impuesto sobre rentas brutas con tipos impositivos fijos y únicos, atenta contra disposiciones constitucionales que imponen que el sistema sea justo y equitativo. Al crear un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, niega al sujeto pasivo el derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con los contribuyentes que tienen gravada su renta imponible.”

1.4.3. Principio de igualdad

El Artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: “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 fraternal entre sí.”

Este principio cobra relevancia en la mayoría de las ramas del derecho, sin embargo toca desarrollarlo en el ámbito del derecho tributario, toda vez que tal y como lo señala el Artículo 4º. de la Constitución, “Ningún ciudadano debe de gozar de privilegios, y en materia tributaria lo es también procedente.”

Que la obligación de pagar impuestos, es deber de toda persona, tomando en cuenta los principios de capacidad de pago, como se puede indicar que: “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.”¹²

Sobre este principio de igualdad la Corte de Constitucionalidad emitió sentencia dentro del expediente 287-93, la cual reconoce: “...en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. “La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que a leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. “Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores

¹² Spisso. **Ob. Cit.** Pág. 325.



carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado”.

“...este principio cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia de veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco dictada en el expediente 167-95, criterios que sean sustentado en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002.”¹³

En conclusión se establece: Según el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los habitantes estamos obligados a contribuir para el sostenimiento de las necesidades del Estado, por medio del pago de los

¹³ Gaceta 23, Expediente No. 37-93. **Ob. Cit.** Pág. 34.

impuestos, siempre y cuando los mismos se realicen 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 y el 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.

1.4.4. 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 nos referimos a dar a cada quien lo suyo, y al hablar de equidad nos referimos a que esos impuestos deben ser proporcionales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece que los impuestos, arbitrios y contribuciones se decreten “de acuerdo a la equidad y la justicia”. Este principio también tiene íntima relación con el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, al indicar 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. En conclusión, el principio de justicia y equidad busca que sea congruente con las oportunidades y responsabilidades de cada ciudadano.

Se puede señalar que: “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 tienen menos.”¹⁴

1.4.5. 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, o sea 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 de Guatemala establece este principio, indicando 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 deben de gravar sólo las utilidades obtenidas, y no el capital que se haya utilizado para obtener dichas

¹⁴ Pérez Royo. **Ob. Cit.** Pág. 39.



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.

Por consiguiente se proporciona la siguiente definición: “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.”¹⁵

El principio de no confiscación, también está relacionado con la imposición de multas que se imponen 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 de Guatemala garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, y como consecuencia en el Artículo 41 de la misma ley, en 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.

La Corte de Constitucionalidad estableció: “Esta Corte estima que efectivamente, la Constitución Política de la República protege la propiedad privada como un derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación

¹⁵ Queralt, Juan M.; Carmelo Lozano; Gabriel Casado y José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 234.

de bienes, así como las multas e impuestos confiscatorios, por ello es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías, sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuesto a imponer por el poder estatal es circunstancial, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo. <...> el hecho de que el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos, no lleva implícito que tal tributo tenga el carácter de confiscatorio. En los tributos no es indispensable la existencia de deducciones, el mismo hecho de creación de las mismas está en manos del Congreso, según lo establece el Artículo 239 y su sola inexistencia no implica necesariamente que el tributo sea confiscatorio o exceda la capacidad de pago de los contribuyentes.”¹⁶

Creo que 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, la cual hemos tratado con anterioridad, toda vez que priva al sujeto pasivo gozar de sus rentas y propiedades a que tiene derecho, pues la Constitución Política de la República de Guatemala así lo establece.

Como ejemplo se puede analizar el siguiente caso: Si una persona gana Q2, 000.00 quetzales al mes, y se le impone una multa de Q.1, 400.00, por haber incurrido en alguna infracción tributaria, se le priva de los derechos de vivienda, salud, alimentación, educación, recreación etc., pues esa multa se convierte en confiscatoria, tomando en

¹⁶ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 39, expedientes 42-91, 43-91 y 52-91**. Pág. 45.

cuenta que dicha multa no puede eliminar otras garantías fundamentales y esenciales que la persona necesita para su diario vivir, lo cual también influye en el núcleo familiar del mismo.

1.4.6. 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 de Guatemala, específicamente en el segundo párrafo al señalar: “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 periodo de imposición.”

Para dar una definición sobre este principio, se describe de la siguiente manera: “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.”¹⁷

¹⁷ Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Pág. 166.

Otra definición puede ser: “La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas.”¹⁸

La Corte de Constitucionalidad ha sentado doctrina legal, en la acción de inconstitucionalidad de la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y otras Bebidas, misma que fue planteada por considerarse que viola la prohibición de doble o múltiple tributación y la obligación de su eliminación progresiva, ha reconocido que la duplicidad de todos los elementos de un hecho generador ya existente provoca doble tributación. Lo anterior consta en el expediente 829-98 de la Corte de Constitucionalidad, el cual acordó lo siguiente: “El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución Política de la República, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: La primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado”. <...> Con apoyo en la norma constitucional precitada (Artículo 243) se examina si esos dos gravámenes

¹⁸ Flores Zavala. **Ob. Cit.** Pág. 48.



fiscales afectan o no a un mismo hecho generado, atribuible a un mismo sujeto pasivo, aplicado por un mismo ente con poder tributario, <...> Sin embargo, para que el Tribunal pueda pronunciarse <...> habrá <...> que establecer si existe coincidencia en los sujetos pasivos de ambos impuestos y si el fenómeno denunciado se da por el mismo evento o período de imposición. Respecto del primer extremo debe comprobarse quién es el sujeto pasivo o contribuyente conforme a lo que estatuye la Ley cuestionada. <...> se establece que asimismo se cumple el presupuesto que sobra la misma identidad en los obligados principales de la prestación fiscal exige el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala para que se conforme la superposición tributaria que se denuncia. Por último, queda pendiente determinar si los gravámenes fiscales afectan un mismo evento o recaen en un mismo período de imposición, último elemento para configurar el supuesto vicio de inconstitucionalidad...<...> Al cotejar <...> se aprecia que el impuesto se hizo más gravoso, ya que los tipos impositivos fueron aumentados en un porcentaje, con lo cual se vulnera el último párrafo del Artículo 243 constitucional que impone al Estado la obligación de eliminar progresivamente la doble tributación, a cuyos efectos, conforme se expresa en esta sentencia, únicamente se admitiría una eliminación definitiva del impuesto, o bien, una reducción de las tasas impositivas, pero nunca un incremento, con el que, lejos de tender a su eliminación paulatina, tendería al afianzamiento y agravación de la superposición tributaria. Por consiguiente, al contravenir el mencionado precepto la citada norma constitucional, debe hacerse la declaratoria que en derecho corresponde”.

Como se indicó anteriormente la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada dos o más veces, por lo que según lo prescrito en la Constitución Política de la República de Guatemala, no se debe permitir la doble o múltiple tributación, y creo que al aplicar la ley adecuadamente se puede legislar de una mejor forma la aprobación o modificación de las normas tributarias, pues en caso contrario el contribuyente está en el derecho de acudir a una acción de inconstitucionalidad, pues 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.

1.4.7. 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 de Guatemala, el cual establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Es oportuno mencionar que el Artículo 66 del Código Tributario contempla que las normas tributarias 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 que establece el Artículo anterior es una excepción al principio de retroactividad que estamos tratando, con la salvedad que este 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.

Para finalizar, a continuación citaré la sentencia emitida por la honorable Corte de Constitucionalidad y que hace alusión al término retroactividad, la cual establece: “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.”¹⁹

¹⁹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 36, Expediente No. 36-95.** Pág. 203.



CAPÍTULO II

2. El ilícito tributario y la legalidad de los tributos

2.1. Definición de ilícito

El ilícito tributario se constituye por la violación a las normas tributarias guatemaltecas, y es aquella omisión o acto de una persona particular que como consecuencia trae el dejar de hacer lo que las normas de carácter tributario ordenan hacer. También consiste en realizar lo que se encuentra especificado y determinado en la ley tributaria de lo que no se debe llevar a cabo.

2.2. Las infracciones

“Es la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.”²⁰

El Código Tributario guatemalteco, Decreto 6–91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas nos indica que infracción es: “Toda acción u omisión que implique violación de normas de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable...”

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Ob. Cit.* pág. 45.



El Artículo 71 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas nos indica lo siguiente.

“Infracciones tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes:

- Pago extemporáneo de las retenciones.
- La mora.
- La omisión del pago de tributos.
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- El incumplimiento de las obligaciones formales.
- Las demás que se establecen expresamente en este código y en las leyes tributarias específicas.

Se puede establecer que las infracciones son aquellas violaciones cometidas en contra de las normas tributarias; o sea el no hacer efectivo el pago de incumplir todas aquellas obligaciones tanto de tipo material como formal, y consecuentemente no todas las infracciones tienen características iguales, debido a que existen infracciones que se cometen a los deberes materiales y a los deberes materiales, o sea que son transgresiones en contra de leyes tributarias, pero no constituyen un delito, debido a que el bien jurídico que se tutela es distinto a un delito, y en el ilícito lo cometido es una falta grave a la sociedad guatemaltecas, y el bien jurídico tutelado y transgredido es la contravención a una falta administrativa y el daño ocasionado es leve, y al sancionarse

con una multa e intereses para el debido resarcimiento del mismo a favor del Estado, entonces el mismo obtiene una cantidad de ingresos mayores.

2.2.1. Clasificación

A continuación se dan a conocer las dos distintas clases de infracciones existentes:

- **Sustanciales**

Las infracciones sustanciales son aquellas cuya característica principal es la ausencia de pagar los tributos en el tiempo establecido en la ley, y la que tiene relación directa con obligaciones de orden material en la sociedad guatemalteca.

- **Formales**

Las infracciones formales son aquellas transgresiones manifestadas mediante el no cumplimiento de deberes formales o de órdenes administrativas y que tienen relación directa con las obligaciones de orden formal.

El autor Raúl Rodríguez Lobato al referirse a la relación que existe entre las sanciones y las infracciones nos indica que: "Del tipo de infracciones depende del tipo de sanción."²¹

²¹ Derecho fiscal. Pág. 86.

2.3. Las sanciones

Las sanciones y las infracciones se encuentran ligadas de manera íntima y las mismas son el incumplimiento o la violación a las normas de orden tributario existentes.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 sanciona al infractor con una determinada sanción que tiene que ser acorde al tipo de infracción que haya cometido. Por su parte, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas nos da a conocer qué tipo de sanción es la correspondiente a cada infracción que se haya cometido.

“La existencia del deber jurídico determina por virtud de que la violación de la conducta en aquel señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable.”²²

Sanción es aquella consecuencia de orden jurídico que se produce por el incumplimiento de un deber relacionado con el obligado a su cumplimiento. La implementación de la sanción se encuentra condicionada a realizar un determinado supuesto que se encuentra determinado previamente establecido y consistente en la inobservancia de un determinado deber mediante una norma a cargo del infractor castigado y que puede ser de orden material como es el no hacer efectiva la cancelación de impuestos.

²² Recansens Siches, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 130.

Sanción y coacción no significan lo mismo, ya que la coacción es aquel medio utilizado o empleado por el estado guatemalteco y mediante el que se utiliza la fuerza para la imposición de una determinada sanción. Lo anteriormente mencionado no se utiliza en todos los casos debido a que existen determinados casos en los cuales no es necesaria la coacción para hacer efectivo el pago de la sanción establecida, ya que el infractor concurre voluntariamente a hacer efectivo el cumplimiento de su obligación.

2.3.1. Clasificación de las sanciones

A continuación se da a conocer la clasificación actual existente en la sociedad guatemalteca de las sanciones:

- **Coactivas**

Las sanciones coactivas son aquellas en las que la obligación pecuniaria se paga y el desarrollo se pierde. Es de suma importancia dar a conocer que en lo que respecta al derecho tributario en Guatemala, las sanciones son siempre coactivas.

- **No coactivas**

Las sanciones no coactivas son aquellas en las que la prestación es sustituida mediante el cumplimiento de obligación distinta que no es siempre el pagar la multa.

- **Pecunarias**

Las sanciones pecuniarias son aquellas que mediante una retribución de orden económico, el infractor responde por no haber cumplido con los deberes de orden formal y con las obligaciones sustanciales, y por lo tanto la lesión es ocasionada al Estado guatemalteco.

- **No pecuniarias**

Las sanciones no pecuniarias son las aplicables derivado de la consecuencia de no haberle dado cumplimiento a la ley tributaria, y por lo tanto no existe una retribución económica por parte del infractor o sancionado, pero tomándose en cuenta lo grave que sea la infracción cometida, la administración entonces podrá imponer otra sanción que no sea la de retribuir económicamente, sino que como prohibirle al sancionado que ya no pueda gozar de algún determinado tipo de beneficio.

2.3.2. Clasificación actual de las sanciones

Las leyes tributarias guatemaltecas imponen penas, debido a que esa es la esencia de las sanciones pecuniarias, pero si las infracciones establecidas se asocian con penas con intereses de mora no podrá decirse que tengan carácter indemnizatorio propiamente, sino que carácter expropiatorio con finalidades intimidatorios.



“El derecho penal tributario está constituido por el conjunto de normas que tipifican infracciones a las que se asocian sanciones intimidatorias y no exclusivamente indemnizatorias.”²³

2.4. Diversos elementos del ilícito tributario

A continuación se dan a conocer los diferentes elementos del ilícito tributario existentes en la doctrina guatemalteca:

2.4.1. Sujeto activo

El sujeto activo del ilícito tributario es aquella persona encargada responsable de pagar los tributos, o sea son los contribuyentes y que deben cumplir efectivamente con lo establecido en la ley al cometer una infracción.

2.4.2. Hecho punible

Es aquel que ocurre cuando surge la existencia de una acción típica, la cual lesiona el patrimonio actual existente del estado guatemalteco, consistente en no hacer efectivo el pago del cual se tiene obligación, y con lo cual se está privando al Estado de los ingresos tributarios que de manera legal se encuentra obligado el contribuyente guatemalteco.

²³ Sainz de Bufanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 623.

2.4.3. La evasión

La evasión doctrinariamente abarca tanto las formas ilícitas como las formas lícitas de evadir impuestos en la sociedad guatemalteca. Mediante ella los contribuyentes en Guatemala utilizan medios legales para así evitar pagar un determinado tributo.

2.4.4. El elemento subjetivo

Es aquel elemento que abarca el dolo y la finalidad de una obtención de un determinado provecho, no haciendo entrega a las cajas fiscales de aquellos tributos que se adeudan al Estado guatemalteco, después de que se llevo a cabo el hecho generador, y que se utilizó el tributo en beneficio del sujeto pasivo.

“No defrauda por ausencia de dolo quien considera que tiene el no pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, por creer que esta encuadrado en una exención.”²⁴

2.4.5. El elemento objetivo

Los elementos objetivos del ilícito tributario son aquellos que se encuentran debidamente tipificados en las distintas leyes ordinarias guatemaltecas.

²⁴ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero**. Pág. 404.



2.5. La legalidad en los tributos

2.5.1. El principio de legalidad en el derecho tributario

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo “nulum tributum sine lege”, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal esto debo decir que la ley emitida por el Organismo Legislativo quien es el órgano creador de ella, en todos sus aspectos esenciales, viéndolo desde el punto de vista del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por la Carta Magna al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia Tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente entre ellas podría mencionar las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como ya lo hemos hablado contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria, al preceptuar que decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales esto conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, y también contempla el principio de reserva de la ley al preceptuar que “son nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

De conformidad con los principios que he mencionado anteriormente, puedo establecer que la Constitución Política de la República de Guatemala, como órgano específico y exclusivo para emitir la ley tributaria al organismo legislativo o Congreso de la República, quien debe de observar que las leyes que emita sean conforme a las necesidades del Estado y tratando de gravar lo menos posible la economía de los contribuyentes respetando los principios de equidad y justicia tributaria.

- **Definición del principio de legalidad**

Según el diccionario jurídico, legalidad significa: “Calidad de legal o proveniente de la ley; régimen político fundamental de un Estado, especialmente el establecido por la Constitución Política de la República”. La palabra legal la define como “lo mandado por

la ley, lo contenido en ella, conforme a su letra o a su espíritu, legítimo, lícito.”²⁵ Adolfo Merkl, sostiene que: “Toda actividad del Estado debe basarse en ley, que es el único medio para establecer y consolidar el estado de derecho.”²⁶

El sometimiento a la ley, produce consecuencia; Los funcionarios y empleados públicos, inevitablemente deben basar sus actividades y tomar decisiones, basándose en la ley, ya que en ellas se establece límites a las actividades y decisiones de funcionarios y empleados públicos, la legalidad cumple tres finalidades: da seguridad jurídica a los habitantes del Estado de Guatemala, da firmeza a las decisiones y da poder y competencia, un poder y una competencia limitada por la ley; así tenemos que la naturaleza del principio de legalidad es meramente pública.

- **Fuentes del principio de legalidad**

Previamente a tratar el tema de las fuentes del principio de legalidad es interesante el poder hacer un breve análisis de los diversos significados que se le atribuye a la palabra “fuente” y es así como encontramos que “fuente” en sentido común, es el fundamento y origen de una cosa, para la el diccionario de la Lengua Española “fuente” significa manantial que brota de la tierra; principio fundamento y origen de una cosa; pero “fuente” en sentido jurídico, son fuentes de derecho, manantial de donde brota éste, pudiendo las fuentes ser consideradas como generadoras del derecho y como reveladoras del mismo, por lo que en sentido figurado se llaman fuentes del derecho a

²⁵ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 407.

²⁶ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo, derecho procesal administrativo**. Pág. 34.

las diversas formas de manifestarse las normas jurídicas, para el derecho tributario son fuentes los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado, de las anteriores aceptaciones se deduce que la teoría de las fuentes del derecho estudia la aparición, elaboración y expresión de la sociedad, de los principios, instituciones y normas que integran el ordenamiento jurídico positivo de un país, en mi presente estudio clasificaré las fuentes de la manera siguiente: en fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

- Fuentes históricas

Es todo cuanto nos permite conocer lo que es el Derecho a través de la historial.

Son todos aquellos documentos que encierran el contenido de una norma o normas de derecho vigente en alguna etapa del devenir histórico y cuya importancia es relevante, las fuentes históricas son las que nos revelan lo que fue, ha sido y es el derecho en el transcurso del tiempo entre ello podría citar transcripciones, inscripciones, papiros, libros, periódicos, grabados; que se refieren o encierran el texto o conjunto de leyes, así encontramos el digesto, institutas, las novelas como fuentes del derecho romano; las leyes de las Indias de origen Español; los proyectos de las leyes tributarias, las transcripciones de las actas de las sesiones del Congreso de la República de Guatemala, las leyes tributarias derogadas, son fuentes históricas en lo que a la legislación guatemalteca se refiere.

- Fuentes reales o materiales

Son los hechos, actos o fenómenos sociales, económicos, políticos, culturales que contribuyen a formar la sustancia o materia del derecho, es decir las circunstancias que obligan al Estado a emitir normas jurídicas en un momento o época determinada, como los movimientos ideológicos, las necesidades económicas, de seguridad o también las de justicia, para algunos estudiosos del derecho asunto que he llegado a compartir algunas fuentes reales son todos los hechos o acontecimientos de la vida social que se producen dentro de la comunidad y que por su naturaleza se proyectan de modo trascendente, hasta adquirir cierta sustancia que se integra en modos de convivencia social, para otros son todos aquellos factores o elementos que en un momento dado influyen en el contenido de las normas de derecho.

Así veo que el gobierno de la República de Guatemala, atendiendo a que el impuesto del timbre sobre ventas, no constituía un instrumento de recaudación eficiente y para reactivar la economía nacional, tomó la determinación de emitir la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en la venta de mercancías y en la prestación de servicios no personales, como consecuencia de las considerable evasión fiscal y el incumplimiento de las obligaciones tributarias, se crea la necesidad de la emisión de una ley que instituya el delito fiscal, institución jurídica penal que existe vigente en varios países como Estados Unidos de América, México, Argentina, Chile, España, Italia, estimo que es la forma más aconsejable de atacar la actuación de los contribuyentes, porque



repercute de manera ostensible en la captación de recursos por parte del Estado y la economía nacional.

- Fuentes formales

Las fuentes formales son las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente, en virtud de la potencia coercitiva del Derecho, a manera de ampliar un poco más puedo decir que se llama fuentes formales a los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas, es decir los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de la ley, que en nuestro medio generalmente es el organismo legislativo y excepcionalmente el organismo ejecutivo, por la naturaleza especial de la materia objeto de estudio como lo es el derecho tributario, me concretare a hacer referencia únicamente a las fuentes formales considerando como tales a la legislación, la Constitución Política de la República de Guatemala, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina.

a) La legislación

Se considera que la legislación es la fuente formal más importante ya que se considera como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado, para muchos y en si en los países de derecho escrito, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales, se le define como el proceso por el cual uno



o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se dan el nombre específico de leyes.

Se sostiene que la ley es la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución al desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia existen varias categorías de leyes, en primer lugar se considera la Constitución Política de la República y las leyes Constitucionales; en segundo lugar a las leyes ordinarias entre las que se incluye el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; así como los convenios y tratados internacionales, en tercer lugar a los reglamentos; para concluir este tema puedo decir que la Legislación es el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes, y así tenemos que la ley es producto de la legislación.

b) La Constitución Política de la República de Guatemala

La constitución política de un Estado es la fuente formal por excelencia del derecho, por excelencia del Derecho, por cuanto que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativo, de los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los

problemas políticos cotidianos, las constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía y son las leyes supremas en la que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de la potestad tributaria, el derecho tributario hace uso de su poder para imponer prestaciones a los ciudadanos, sin que estos puedan oponerse a sus decisiones ni exigir otra prestación a cambio, como no sea los beneficios de la vida en sociedad y el adecuado empleo de los caudales públicos, y por ello para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe de existir como garantía del adecuado uso del poder tributario.

c) La jurisprudencia

Este término tiene dos acepciones la más generalizada de ellas, la jurisprudencia es la ciencia del Derecho y según la segunda acepción, la jurisprudencia es el derecho que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales, también se dice que la jurisprudencia es el conjunto de principios y doctrinas contenidos en las decisiones de los tribunales, para algunos estudiosos la jurisprudencia son las resoluciones de los tribunales que por mandato de ley, son de observancia obligatoria; en nuestro país existen los tribunales de lo económico coactivo y de lo contencioso administrativo, que son los encargados de dilucidar los conflictos que surgen entre el contribuyente y el Estado, pero como se ha insistido anteriormente, sólo la ley puede crear los tributos lo



cual me lleva a la conclusión obligada de que los fallos de dichos tribunales no se pueden considerar como fuente de derecho tributario, pero si tenemos que reconocer que los mismos son un valioso aporte al derecho tributario, pues en un momento dado sirven de orientación en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios doctrinarios; su aplicación constituye un adecuado medio para la solución de las controversias planteadas, orientando la aplicación de la ley, por lo que en el campo de la realidad, la jurisprudencia representa un adecuado e importante instrumento de precisión del Derecho.

d) La costumbre

Se ha definido a la costumbre a la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica, también se le puede definir como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.

La costumbre puede ser de tres categorías la que contradice o deroga la ley, la que interpreta y desde luego complementa la ley y la que crea derecho , estableciendo una forma donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, según la ley, y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas específicas, en el derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad que establece que todo tributo debe estar fundado en la ley, tenemos que llegar a la

conclusión de que la costumbre no es fuente de derecho, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares sobre la inteligencia y el sentido que deban desprenderse lógicamente de aquellas.

e) La doctrina

Es el conjunto de estudios y opiniones que los autores del derecho realizan o emiten en sus obras, la doctrina constituye un elemento útil y necesario para fijar la interpretación de las normas, en una forma racional y ordenada, tratando de mantener la unidad del sistema tras resolver las cuestiones que se presentan difíciles y controvertidas dentro de los que es la legislación positiva.

Para comprender la importancia de la doctrina científica basta con recordar los diferentes eventos científicos realizados por los especialistas del derecho tributario en nuestro medio y los trabajos escritos que se publicaron por los diferentes medios de comunicación en relación a los proyectos de la ley tributaria.

2.6. Relación del principio de legalidad con el derecho tributario

El principio de legalidad tributaria limita la potestad o el poder tributario del Estado; siempre que en la Constitución Política de la República se disponga que sólo por medio de la ley puedan establecerse o crearse tributos, al declarar la exclusividad de la ley, ya



que es la única que contiene todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria; la creación de los tributos por medio de la ley se basa en el consentimiento de quienes se encuentran obligados a pagar en cuanto la ley que autoriza, es aprobada por los representantes electos, los diputados. Por los contribuyentes la ley tributaria, por lo tanto, en su creación observa el proceso de formación y sanción de una ley formal emitida por el Congreso de la República, proceso previsto en el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en lo tributario, la legalidad también se basa en la garantía contra la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias que afecten a los contribuyentes, Artículo 41 del mismo cuerpo legal, y el deber de contribuir a los gastos públicos en la forma prevista en la ley. La legalidad tributaria reduce las facultades del gobierno, a la administración del tributo y al establecimiento de los procedimientos que faciliten la recaudación por medio de reglamentaciones, Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La legalidad siempre está legislada y su fundamento es la legislación de cada Estado; la legalidad funciona basándose en la escala jerárquica de las leyes locales de cada Estado, sin desprenderse de la misma; la legalidad aparece en el momento en que el hombre decide regular sus relaciones en forma escrita, a fin de mantener la convivencia social.

2.7. Su relación en la Constitución Política de la República de Guatemala

Este principio está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece “principio de legalidad; corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos y las infracciones y sanciones tributarias; recordemos 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.

2.8. Su regulación en la ley ordinaria tributaria

En el código tributario vigente, decreto número 6-91, del Congreso de la República contiene el principio de legalidad en sus tres primeros considerando como un principio base y fundamental del mismo, principios que son generales y abstractos sobre los cuales se organiza la ley tributaria, siendo en consecuencia como una ley ordinaria la que debe desarrollar en forma concreta la aplicación de la misma los ciudadanos contribuyentes, a quienes va dirigida; el código tributario tiene como principios inspirados los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago de los



contribuyentes, entendidos estos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera. Desde este punto de vista el código tributario en la medida que se ajuste a tales principios constituye la columna vertebral del sistema tributario guatemalteco.

En conclusión podría decir que el principio de Legalidad manda que ningún tributo debe establecerse sino por norma con rango de ley, en su aspecto formal y material, es decir que no existen más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva, en estas condiciones es evidente que la Ley es la única fuente formal y material primaria del derecho tributario y que según nuestro ordenamiento jurídico solo debemos aceptar como fuentes del derecho tributario en Guatemala, la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias entendida esta como el acto producido por el Organismo Legislativo o Congreso de la República, cumpliéndose con los requisitos que para tal acto legislativo establece la Constitución de la República en cuyo ordenamiento se encuentra sujeta a control todas las demás disposiciones que de ella emanan.



CAPÍTULO III

3. La igualdad de los tributos y el principio de la capacidad de pago

3.1. Principio de igualdad en el derecho tributario

La igualdad significa: “Correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo”²⁷; este principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala que regula: “en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”

3.2. El principio de igualdad y su vinculación con el derecho tributario

Este principio; es aplicable al campo del derecho tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales; al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales, en iguales condiciones; basta citar un ejemplo las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivadas de su calidad como tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones; se puede decir que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales

²⁷ Cabanellas. **Ob. Cit.** Pág 416.

circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”²⁸.

Lo anterior significa que a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o carga, a iguales capacidades contributivas iguales obligaciones tributarias; en condiciones análogas iguales gravámenes.

En condiciones iguales: “Debe imponerse gravámenes iguales sin que ello impida que el legislador forme categorías especiales de contribuyentes, siempre que no sean arbitrarias o formados con el propósito de hostilizar a determinadas personas o clases.”²⁹

Al referirse al principio de igualdad, se señala que: “No se refiere a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distintos o categorías, siempre que éstas sean razonables con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”³⁰

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable a la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público

²⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág 477.

²⁹ Lozano, Juan Martín, Gabriel Casado, José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. Págs. 338 y 339

³⁰ Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág 477.



surgido de la revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación, en realidad había sido enunciado por Adam Smith en sus conocidas máximas sobre la imposición al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades, y que calificada de esta manera: “En la observancia u omisión de esta máxima; consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.”³¹

El principio de igualdad es violado con los privilegios y exenciones, si todos los habitantes son iguales ante la ley, no puede existir preferencia en el trato para algunos contribuyentes.

3.3. Naturaleza jurídica del principio de igualdad

La naturaleza jurídica del principio de igualdad es eminentemente pública porque es para la humanidad en general como derecho humano universal.

3.4. Fuentes del principio de igualdad

La fuente principal es la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley, y la convención de derechos humanos.

³¹ **Ibid.**

3.5. Fuentes de extinción de la obligación tributaria

Existen en la legislación y en la doctrina varias formas de poner fin a la obligación sustancial o material tributaria, por tratarse de una obligación de dar, la forma típica de extinción más común de la misma es el pago, siendo una obligación de tipo pecuniario, la pretensión principal del acreedor representado por el Estado es el resarcimiento económico.

En materia tributaria además del pago existen legalmente otras formas de extinción de la obligación tributaria, que tienen similitud con algunas de las figuras contempladas también el derecho civil, que aunque aplicables a la materia tributaria; presentan diferencias a las establecidas en el derecho civil, entre las formas de extinción de la obligación tributaria debidamente tipificadas en la legislación guatemalteca se encuentran en general las siguientes:

3.5.1. Pago

Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado; los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria; son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el Código Tributario.

Existe en la actualidad, sobre el sujeto que debe realizar el cumplimiento de la obligación tributaria varias teorías, ya que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente, tenemos entonces las siguientes formas de pago: pago por el deudor, pago por responsable y el pago por terceros; en cuanto a las formas de pago, tanto la doctrina como la legislación aceptan otras formas de pago como las siguientes: pago mediante ingreso directo a la caja fiscal o depósito bancario, estos se realizan por medio de pago en cheque o dinero en efectivo, también tenemos el pago mediante estampillas que podrían ser por medio de timbres fiscales, y por último el pago en especie, menos común que los otros dos.

3.5.2. Confusión

Esta forma de extinción de las obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.

También podría decir que esta forma de extinguir la obligación 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 por sucesión, ya por otra causa lógicamente se extingue la obligación pues no se puede ser deudor y acreedor de uno mismo, para algunos estudiosos del derecho tributario son de la idea que se opera la extinción por



confusión cuando el sujeto activo en esta caso es el Estado, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor.

En materia tributaria para que se de la confusión, las calidades de deudor y acreedor se deben de reunir en el Estado o sea en la administración tributaria o sea el sujeto activo o acreedor y así tenemos que en el Código Tributario se da el concepto de confusión y para el efecto estipula lo siguiente: Concepto es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.

En los casos fiscales se dice que es imposible que pueda darse la confusión, sin embargo hay casos típicos en que pueden presentarse como cuando el Estado se constituye en sucesor o heredero de una persona que le tenía deuda por impuesto, o bien cuando se es sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo, en el primer impuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona.

En el segundo caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto, esto pone de manifiesto, especialmente con respecto al

impuesto territorial, en las herencias, legados y donaciones y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

3.5.3. Compensación

Compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra, es pues 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; así diremos quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación sigue siendo deudor de esta en el exceso.

Para que la compensación se puede efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero; la compensación es el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, el Código Tributario regula la compensación y para el efecto preceptúa de la siguiente manera: “Se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y

aunque provengan de distintos tributos, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la administración tributaria.

La Compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto se aplicarán las normas establecidas en el Código Tributario sobre cuenta corriente tributaria, en nuestro medio este modo de extinción de la obligación tributaria se da cuando el contribuyente paga demás al sujeto activo y luego de dirimir tal situación el sujeto activo aplica la diferencia a un nuevo impuesto, es decir le compensa una nueva obligación con el pago efectuado de más o en exceso, muchas legislaciones no aceptan esta forma de extinción de la obligación tributaria. Como conclusión podría decir que la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente; en el campo del derecho tributario el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra, al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.

3.5.4. Condonación y remisión

Se habla de condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos

que señala la ley, la condonación o también llamada remisión es un figura que se ha creado dentro del derecho tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación procede solo en casos especiales.

El único facultado para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quién creó los tributos y por ello el Código Tributario preceptúa “la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonado o remitida por la ley”, y si lo que se quiere perdonar es el pago de las multas y de los recargos, esto lo puede hacer el Presidente de la República y es lo que conocemos como Exoneración, en materia tributaria no es recomendable la Condonación o Remisión de los impuestos, toda vez que se estaría cometiendo una injusticia de tipo discriminatorio, pero si es común que se dé en cuanto a las obligaciones de pago de los recargos o de la multas, Condonación que puede tener como causa una finalidad política o bien de conveniencia fiscal.

Finalmente podría decir que la condonación de la deuda tributaria la otorga el poder Legislativo en el uso de su poder imperio cuando dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales; regularmente se concede la condonación cuando el Estado ve imposible por diversas causas el cobro del tributo, y decide condonarlo ya sea parcial o totalmente, siempre en base a una ley previamente promulgada.

3.5.5. Prescripción

Consiste este modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente, o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la administración fiscal hubiere exigido el pago, la institución de la prescripción extintiva es plenamente aplicable a la relación jurídico tributaria, ya que como indica la norma el crédito impositivo se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado período de tiempo. Los sujetos de la prescripción son el Estado u otro ente público, y el sujeto pasivo.

Una característica de la prescripción tributaria es que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho, la prescripción es una institución recogida por la legislación que tiene por objeto, sancionar la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede.

La prescripción puede ser suspendida y también interrumpida, se suspende cuando tiene lugar la detención del tiempo útil para que de la prescripción a consecuencia de que después de haberse iniciado esta última, sobrevienen causas que impiden su continuación, la cual se reanuda una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió como por ejemplo que el deudor caiga en estado de interdicción o que

fallezca; la interrupción tiene lugar cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada.

La prescripción se conforma cuando el deudor tributario queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por cierto período de tiempo, establecido previamente en la ley; de acuerdo al modelo del código tributario adoptado por Guatemala, todas las obligaciones tributarias son prescriptibles; pero la figura de la prescripción no es ilimitada en el tiempo pues la misma tiene un elemento negativo que se manifiesta en la interrupción de la prescripción; es una acción del contribuyente o del Estado que al accionar interrumpe el periodo de prescripción con lo que se tiene como no transcurrido el plazo que ocurrió con anterioridad al acontecimiento que la interrumpió el código tributario, establece las causales de la interrupción de la prescripción.

3.5.6. Novación

La novación doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, en la legislación guatemalteca no aparece legislada la misma, pero en leyes especiales, si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria; la novación se produce cuando se regulariza una ley tributaria, en el caso de que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación mediante el sometimiento del deudor a un régimen de regularización.

Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores, declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente mediante una ley debidamente decretada por el Congreso de la República.

3.6. Exenciones

“Es la situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales.”³²

Exenciones y beneficios tributarios en la hipótesis condicionante tributaria se encuentran descritos hechos y situaciones que realizados o producidos por una persona en un lugar y tiempo determinado hacen aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de hacer efectivo el pago del tributo; pero existen otros hechos o situaciones descritas hipotéticamente, en la misma ley, o en otras normas del mismo ordenamiento tributario que tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es igual al mandato de pagar el tributo.

³² Cabanellas. **Ob. Cit.** Pág. 416.



Estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos son la excepción a la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible; así vemos que tenemos diferentes clases de exenciones, entre ellas las exenciones subjetivas y las exenciones objetivas las analizaré así:

3.6.1. Exenciones subjetivas

Son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente y se considera un beneficio para el sujeto en particular.

3.6.2. Exenciones objetivas

Son aquellas en que la circunstancia neutralizante se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona destinatario legal del tributo o sea el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, estas no consideran al sujeto en particular, pero si a los bienes que son propiedad del sujeto no determinado.

La exención; es la excepción al principio de generalidad establecida en el derecho tributario, es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones para beneficio de determinados grupos o personas de la población en general, por tratarse de un elemento importante de la relación jurídica tributaria es de suma importancia su

análisis; refiriéndose a las exenciones se puede decir que: “El derecho tributario material no solo estudia hechos imponible, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritas hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea el mandato de pagar el tributo.”³³

Es el principio constitucional que determina que la carga pública debe estar determinada de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, fijando el legislador los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado.

3.7. Generalidades del principio de capacidad de pago

“Los tributos son exigidos a los particulares tomando como base su capacidad contributiva, o sea, su aptitud económica para aportar a la cobertura de los gastos públicos.”³⁴

El principio de capacidad de pago se encuentra dentro de los principios de justicia tributaria y en la actualidad se tiene como la base medular de los gobiernos que luchan por alcanzar un sistema justo y equitativo, al ser tanta su importancia no se ha podido conceptualizar de manera concreta, solo se han tenido pautas para lograr su aplicación

³³ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 281.

³⁴ Chicas. **Ob. Cit.** Pág. 35.

y garantizar de este modo el sistema tributario justo; de esto emanan dos problemas fundamentales.

a) La juridicidad de su concepto:

Se ha negado la juridicidad del principio de capacidad de pago, al considerarlo como un concepto económico y no jurídico, ya que tiene sus bases en aspectos fundamentalmente financieros y no se toma en consideración que al emitir normas el legislador debe auxiliarse de las demás ramas, en este caso de la económica para que sirvan de base para determinar los hechos generadores de los tributos, y satisfacer los postulados de justicia que la sociedad tiene y que se auxilian de la ciencia económica.

Al estar consignado este principio en la Constitución de la Política de la República de Guatemala, el legislador de leyes ordinarias debe interpretarlo de manera que es un principio y una garantía constitucional, de carácter tributario, al regular la organización económica privada y la actividad pública, ya que el Estado para obtener los tributos debe de velar por la economía privada y el aspecto económico de los tributos, por lo que se le da juridicidad al concepto de principio de capacidad contributiva.

b) El contenido del concepto del principio de capacidad de pago

El concepto de principio de capacidad de pago varía de un Estado a otro, esto depende de la forma en que cada Estado lo ha consagrado en su Constitución o en la legislación

de cada país; el concepto supone una referencia a que es necesario que se graven todos los hechos indicativos de la riqueza y la potencia económica global de una persona.

3.8. Principio de capacidad de pago como principio constitucional

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 243, que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme a este principio. Corte de Constitucionalidad Gaceta 37, página 45, expediente 167-95. Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, cobra efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de tal forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluir del gravamen a los gastos necesarios para poder producir la renta. Este principio también tiene la personalización del mismo.

3.8.1. Tipos o clases de capacidad contributiva

La doctrina divide la capacidad contributiva en dos tipos:

- a) "La capacidad contributiva absoluta: Es la que se refiere a la aptitud de manera abstracta de contribuir a las cargas públicas.

- b) La Capacidad Contributiva Relativa: Es la que se refiere a la obligación que cada sujeto tiene para contribuir con las cargas públicas, determinándolo concretamente a cada individuo, y que dependa de la medida en que este pueda contribuir a esa carga pública."³⁵

3.8.2. Índices de capacidad contributiva

Constituyen el hecho generador del impuesto, ya que se pueden definir como las manifestaciones de riqueza en las que el legislador ha tomado el fundamento para que se origine la obligación tributaria, se pueden distinguir dos tipos de índices:

- a) Directos: aquellos a los que sin duda alguna puede tomarse como indicadores de riqueza, entre estos esta el patrimonio y la renta.

- b) Indirectos: aquellos de los cuales se duda si realmente son manifestaciones de riqueza y no se puede definir en qué medida lo son, entre ellos está el consumo.

³⁵ Moschetti, Francisco. **El principio de capacidad contributiva**. Pág. 163.

En la actualidad se ha perdido la importancia de esta clasificación ya que solamente son manifestaciones parciales de la misma y se basan a menudo en apreciaciones subjetivas o presuntivas. En estos casos hablamos de un sistema que basado en un único impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, el cual nos llevaría a un sistema injusto al ser común que los capitales pequeños o medianos paguen en algunos casos más impuestos de este tipo, que los que pagan grandes capitales, esto debido a la forma en que estos últimos se organizan.

Se puede indicar que: “Los tratadistas de la materia han determinado que un medio idónea para compensar en cierta forma esta desigualdad, y lograr un sistema más justo es que el sistema también esté integrado por impuestos sobre el consumo y disminuirse el de los impuestos sobre la renta. Al ser esta una manera de compensar la diferencia existente entre las rentas de trabajo y las patrimoniales, entre ganancias presuntas y ganancias reales. Se deben crear varios tributos y no un único, y no se deben gravar los Artículos de primera necesidad.”³⁶

3.8.3. Método impositivo

“Es un método trascendental para el principio de capacidad de pago, que se acoge al momento de que el legislador elabora la normativa tributaria, estos resultan de la combinación de elementos como la naturaleza del presupuesto objetivo, la estructura de los tipos de gravamen y el carácter del tributo.”³⁷

³⁶ De Juano, Miguel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Pág. 62.

³⁷ Moschetti. **Ob. Cit.** Pág. 171.

La estructura de los tipos de gravamen, ya sea proporcional o progresiva, la impositiva es aquella en que la alícuota no varía al modificar la base imponible y la progresiva es aquella que aumenta al aumentar la base imponible, esta última es la que mejor regula el principio de capacidad contributiva.

3.8.4. Técnicas impositivas para adaptar los impuestos al principio de capacidad económica

El legislador debe tener presente algunas técnicas al momento de elaborar leyes, entre ellas³⁸:

a) Adecuada selección de hechos imponibles:

El legislador debe elegir índices que demuestren efectivamente capacidad contributiva, escogiendo varios de ellos y no solo uno, y debe intentar que estos índices sean de naturaleza variada.

b) Discriminación cualitativa del objeto Imponible:

El legislador debe establecer un tratamiento privilegiado para la renta y la riqueza producidas directamente por el trabajo en relación con las que provienen del capital.

³⁸ Argueta, Héctor. **El principio de capacidad de pago**. Pág. 131.

c) Discriminación cuantitativa del objeto imponible:

El legislador puede utilizar progresivas tarifas, especialmente con la renta, al no permitir la riqueza la progresividad, generalmente, solo se puede utilizar en el caso de fortunas muy grandes. Las tarifas progresivas a establecerse deben tratar de llenar los requisitos siguientes:

- Establecer mínimo y máximo, pues si se tiene un máximo, puede caer en confiscatorio. Deben ser curvilíneas, es decir, que los tipos impositivos deben crecer en forma de fuerte al principio y deben quedar estratificados en el segundo escaño y crecer hasta el final.
- Establecimiento de mínimos exentos: Deben reconocerse mínimos exentos, que excluyan de la tributación objetos imponibles, que por ser de primera necesidad sería injusto o inequitativo gravarlos. Así como también exonerarse a aquellos que carecen en absoluto de capacidad contributiva.
- Depuración del objeto imponible: Debe depurarse el objeto imponible y para ellos los tributos hay que imponerlos sobre la renta, transacción y patrimonio netos, es decir, depurando la renta, patrimonio, transacción bruta, excluir los gastos necesarios para producir cada uno de ellos.

- Personalización de gravamen: el gravamen debe ser personalizado, es decir, debe pensar en el individuo como sujeto pasivo, y no como objeto de imposición. Debe considerar al sujeto pasivo y a su respectiva familia, como la unidad más idónea para la creación de leyes tributarias.

3.9. Observancia del principio de capacidad de pago en las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término observancia como: “El velar por el cumplimiento de algo”³⁹, en este caso se vela por el cumplimiento del principio de capacidad de pago en las reformas del impuesto sobre la renta, que entraron en vigencia con el decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que se tiene que velar por el cumplimiento de la obligación que tiene el Estado constitucionalmente de gravar a los habitantes según su capacidad para ser objeto de obligaciones, tomando en cuenta, su aptitud económica para contribuir a la cobertura de los gastos públicos, y en específico en las modificaciones que se le hicieron a la actual ley del impuesto que grava a las personas cuando adquieren productos obtenidos del capital en el territorio nacional.

Una característica del principio de capacidad de pago, tomando a esta como la obligación que cada sujeto tiene para contribuir con el sostenimiento del Estado, dependiendo de la medida que pueda contribuir a ésta, es que da la opción a la

³⁹ Espasa Calpe. **Ob. Cit.** Pág. 863.



exención que no es más que la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria; En el Artículo seis del decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, se varía la exención a universidades y centros educativos, asociaciones o fundaciones no lucrativas, instituciones religiosas, en cuanto que se gravan las demás actividades que se realicen y tengan objeto lucrativo, un ejemplo de esto es la venta de libros en las universidades; esto está acorde al principio antes indicado, al momento de condicionar la actividad a que deben dedicarse y gravar cuando estén obteniendo otros ingresos que no cumplen con el fin por el cual se les da la exención o sea la tipificación del objeto gravable, lo mismo sucede con las iglesias sin importar su credo, ya que únicamente quedaran exentas del pago, si se destinan las rentas que obtengan a los fines de su creación.

No es el caso del cambio que se dio al derogar la exención a rentas obtenidas de jubilaciones, pensiones y montepíos de origen extranjero percibidos en Guatemala, debido a que si bien es cierto, se prestan por instituciones o personas individuales radicadas u originarias del extranjero, su fin es el subsidio a personas con necesidades económicas fundadas y se encuentran ante la situación de un Estado que les obliga a contribuir con los gastos de un Estado que no les ofrece a cambio salud, seguridad, educación y vivienda.

El Artículo 7 de la ley del impuesto sobre la renta contenía el período de imposición y fijaba además cómo se determinaba y pagaba el impuesto sobre la renta, con el Artículo 2 del decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, se deroga



y establece que el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas y se determina de conformidad con lo que establece la ley del impuesto sobre la renta, lo que traslada a los siguientes Artículos reformado.

Al modificar el Artículo 24 de la ley del impuesto sobre la renta, el que contenía la exención que se hace a las empresas durante los primeros cinco años de su constitución, cuando éstas debidamente contabilizadas declaren sus pérdidas, se grava con el impuesto a empresas en formación y que sufren de la posibilidad de llegar a la quiebra, en este aspecto se daba el fraude fiscal, algunas empresas trabajaban siempre en quiebra, para evitar así el pago del impuesto, al gravarlas con un porcentaje impositivo, no se afecta su capacidad de pago, ya que ninguna empresa empieza a funcionar sin un estudio de factibilidad, lo que garantiza en la mayoría de los casos que la empresa no vaya a la quiebra.

En lo referente a la determinación y forma de pago del impuesto sobre ganancias de capital, no se afecta el principio de capacidad de pago, se tributa un porcentaje del treinta y uno por ciento anual, a pesar de la intención de la Comisión Técnica del Pacto Fiscal de reducir la tasa del impuesto sobre la renta, hasta un máximo de ocho por ciento, y de indicar que elevaría la recaudación, esto de acuerdo con un análisis del periódico Prensa Libre, con base en las estadísticas del Banco Mundial y la Superintendencia de Administración Tributaria, que sostiene que cuando la tasa impositiva directa oscila en diez por ciento, se eleva la recaudación tributaria, por el contrario, cuando esa tasa sube a entre quince y treinta y uno por ciento, los ingresos



fiscales comienzan a caer; lo anterior, según analistas, debido a que tasas más altas incrementan y estimulan la evasión y menos empresas están dispuestas trabajar en la economía formal.

Determinación del Impuesto y Forma de Pago: al derogar el Artículo 30 de la ley del impuesto sobre la renta, no se afecta el principio de capacidad de pago debido a que con las reforma se implementan dos regímenes en el Artículo 17 del decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, el cual determina la tarifa del cinco por ciento mensual a la personas individuales o jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos y en el Artículo 21 de ese mismo cuerpo legal indica que los contribuyentes sujetos al régimen optativo deberán realizar pagos trimestrales en concepto de impuesto sobre la renta y determinaran el pago dentro de las tres formas que en tal Artículo se determina. Y en lo que respeta a la forma de pago esta se regula en el Artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al cual no ha sufrido reformas.

Renta presunta de profesionales: El cambio dado al Artículo 32 pone en práctica el principio de capacidad de pago al gravar a quienes perciben más ingresos, de cierta manera el grado de profesional, le permite percibir un mayor ingreso, y en su mayoría perciben una renta imponible semejante o mayor que la fijada con la reforma, esto se respalda con el primer párrafo del Artículo 6 del decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, al indicar que cuando un profesional universitario obligado a presentar declaración del impuesto, no la presente, y requerido por la administración

tributaria no cumpla con presentarla dentro del plazo de diez días hábiles después de ser requerido, se aplicaran las normas del código tributario para la determinación de oficio de la renta sobre la base presunta, lo que evita que este no presente su declaración porque es mejor para sus intereses que se le tome la renta presunta que su verdadera renta.

En lo que respecta al porcentaje fijado para empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala, lo que tiene por objeto bajar los costos de transporte y con eso atraer mas turistas y extranjeros a Guatemala, se grava de empresas nacionales de manera distinta a empresas extranjeras que tienen igual capacidad, lo que no concuerda con el principio de capacidad de pago.

La base imponible de reaseguros, películas y noticias internacionales impuesta en el Artículo 8 del Decreto 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, se elevó de un veinticinco por ciento a un treinta y uno por ciento, y al analizar se sabe que el que una empresa extienda sus límites comerciales a territorios extranjeros, lleva implícito que perciba un ingreso mayor, por lo que su capacidad de pago es acorde al porcentaje que se determinó para este tipo de actividad.

El Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indicaba que la renta neta de las persona que realizan actividades lucrativas y las que obtienen sus ingresos del ejercicio de una actividad profesional o técnica, determinarán su renta neta, deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente



productora de las rentas gravadas, según los conceptos del Artículo 38 de dicha ley, esta disposición fue derogada y se deja estas disposiciones únicamente a las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia. Con tal reforma se modifica a quienes se le va a conceder el derecho a un crédito a cuenta del impuesto sobre la renta, por el impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia.

Crédito a cuenta del impuesto: No se afecta el principio de capacidad de pago con tal reforma, ya que al derogar del Artículo 37 de la ley del impuesto sobre la renta, aparentemente se deja a las personas individuales o jurídicas no mercantiles que obtengan sus ingresos por concepto de dietas, que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento fuera del crédito fiscal que se les permite en el Artículo 37 A del mismo cuerpo legal, pero no es así, ya que en el Artículo 44 A se permite que opten por las deducciones a que se refiere el Artículo 37 y tendrán también derecho al crédito de cuenta del impuesto establecido en el Artículo en mención.

Renta imponible en el régimen optativo previsto en el Artículo 72 de la ley del impuesto sobre la renta, no se afecta el principio de capacidad de pago con tal reforma, debido a que se regulan que al optar por este régimen del treinta y uno por ciento anual, se debe determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos



necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas.

Costos y Gastos No Deducibles: al no permitir la deducción de los costos y gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que da lugar a rentas gravadas, así como de los costos y gastos no deducibles por la generación de rentas exentas, dando lugar al pago del impuesto por generar más capital, afecta de cierta manera la capacidad de pago de estos contribuyentes, debido a que estos gastos surgen en el diario vivir y aun cuando no son origen directo sino de manera indirecta surgen, estos permiten la realización del negocio.

Se modificó lo referente a las personas individuales que tengan más de una actividad generadora de ingreso, pagarán el impuesto conforme lo establece el Artículo cuarenta y tres de la ley del impuesto sobre la renta, por los ingresos provenientes de su trabajo en relación de dependencia y aplicarán la tarifa que les corresponda según el régimen que les sea aplicable del cinco por ciento trimestral o del treinta y uno por ciento anual. Con la derogación del Artículo referente a la deducción por reinversión de utilidades, se favorece al fisco, ya que existía evasión de impuestos, argumentando la reinversión de utilidad y disminuye de este modo la renta imponible.

Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos, con esta reforma se perjudica únicamente al consumidor final, al aumentar el porcentaje de impuesto.



CAPÍTULO IV

4. Análisis sobre el principio de capacidad de pago

En la actividad comercial, diversos son los principales impuestos vigentes en Guatemala, encontrándose entre los mismos los siguientes: Impuesto Sobre la Renta, extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, al valor agregado, timbres fiscales y papel especial para protocolos; al petróleo crudo y sus derivados.

El principio de capacidad de pago es un principio constitucional, y la misma señala que el sistema tributario tiene que ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

4.1. Naturaleza de la obligación tributaria

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación; los contribuyentes. La única fuente de la obligación tributaria es la ley.

La obligación tributaria consiste en el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación



tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

El Artículo número 14 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula que: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación del 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”. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

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.



El hecho generador o hecho imponible, se encuentra regulado en el Artículo número 31, del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala al regular lo siguiente: “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.”

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Es de importancia tener presente, que la obligación es un vínculo de naturaleza jurídica, y la prestación es el contenido de la obligación, esto es; la conducta del deudor tributario. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el pagar la deuda tributaria, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.

La configuración del hecho imponible o aspecto material, su conexión con una persona, con un sujeto, o sea el aspecto personal, su localización en determinado lugar que es el aspecto espacial y su consumación en un momento real y fáctico determinado o aspecto temporal, determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta, a cargo de un sujeto determinado, en un momento también determinado.

El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible.

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. De lo anotado se establece claramente el carácter personal de la obligación tributaria, con esto se aclara que ciertas obligaciones que aparentemente inciden sobre cosas o efectos mantienen el carácter personal de la relación obligacional.

La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

4.2. Elementos de la obligación tributaria

- a) Sujeto activo y sujeto pasivo: el sujeto activo por excelencia es el Estado. Las municipalidades también pueden ser sujetos activos en el caso de los arbitrios y contribuciones por mejoras. También existen sujetos activos supranacionales.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario del Estado, es decir, la que debe cumplir la prestación fijada por la ley.



El Código Tributario establece dos clases de sujetos, siendo los mismos los que a continuación se citan:

El Artículo número 17 del Código Tributario vigente regula al sujeto activo, al preceptuar que: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

También el Artículo número 18 de la citada norma regula que: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable."

- b) Contribuyente: es el obligado por deuda propia. El Artículo número 21 del Código Tributario vigente regula que: "Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realizan o respecto de las cuales se realiza el hecho generador de la obligación tributaria."
- c) Responsable: es el obligado por deuda ajena. El Artículo número 25 del Código Tributario vigente preceptúa que: "Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este."

Es asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”

- d) Objeto: el objeto es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de la suma de dinero en la generalidad de los casos; o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie.

4.3. Determinación de la obligación tributaria

Determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho; la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hechos generadores de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Al verificarse el hecho generador se tiene que efectuar una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto

pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular.

En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria.

En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

El Artículo número 103 del Código Tributario vigente regula: “Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

La determinación de la obligación tributaria consistente en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Por la determinación de la obligación tributaria; el Estado provee la ejecución efectiva de su pretensión.

La ley establece en forma general las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Este mandato indeterminado o supuesto hipotético y abstracto tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual

la norma de la ley se particulariza, se individualiza y se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en la hipótesis de incidencia tributaria.

En este orden de ideas, la situación hipotética contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular, en materia tributaria. Este procedimiento se denomina determinación de la obligación tributaria.

En algunos casos se utiliza en forma indistinta determinación que liquidación, sobre lo cual, se debe precisar que, los mismos, son conceptos jurídicos distintos, la liquidación tiene un sentido restringido, debido a que se encuentra vinculado al aspecto final del proceso de determinación de la obligación, que tiene que ver con la cuantificación de la obligación; por lo tanto la liquidación es parte de la determinación.

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables tienen que cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la administración. Si ésta correspondiere, tienen que denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

La determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y condiciones que establezca la autoridad administrativa. El concepto incluye, no sólo la noción clásica de

determinación, referente a la existencia o inexistencia de la obligación y el carácter declarativo de este pronunciamiento de la administración; sino que agrega también el aspecto de la fijación de la cuantía del crédito tributario.

En conclusión, la determinación es el procedimiento mediante el cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Por su parte, la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. De esta manera, La determinación está destinada a establecer: 1) la configuración del presupuesto de hecho, 2) la medida de lo imponible, y 3) el alcance de la obligación.

La determinación de la obligación tributaria tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible a consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de algo que ya ocurrió. Por esta razón, la determinación tiene efecto declarativo y no constitutivo. Pero no reviste el carácter de una simple formalidad procesal, sino que es una condición de orden sustancial o esencial de la obligación misma.

La obligación nace con el presupuesto del tributo, por esa razón la determinación tiene siempre efecto declarativo.



4.3.1. Las bases de recaudación

La base cierta existe cuando hay determinación en la administración fiscal de la medida del hecho imponible, es decir, dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; o sea cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. La base presunta existe cuando la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta.

4.4. Impuesto Sobre la Renta

Este es un impuesto que grava las rentas provenientes la inversión de capitales, el trabajo y la combinación de ambos, y se encuentra regulada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.).

4.5. Tasas, formas y frecuencia de pago

- a) Aplicando una tasa del cinco por ciento al valor facturado, sin incluir otros impuestos. Se pagará mensualmente, a opción del contribuyente, mediante retenciones practicadas por los beneficiarios de las facturas o por medio de pago que el mismo contribuyente efectúa.

- b) Grava el diferencial entre ingresos menos costos y gastos, deducibles, con una tasa del treinta y uno por ciento. La frecuencia de pago es trimestral con una liquidación al final de cada período fiscal.
- c) Se establece además, para ciertas actividades, desarrolladas por personas individuales o jurídicas, no domiciliadas en Guatemala, rentas imponibles a partir de porcentajes de la renta bruta gravadas con una tasa de treinta y uno por ciento. El impuesto resultante tiene que ser retenido por el beneficiario del servicio recibido o producto, y enterado al fisco, en forma mensual.

4.6. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

Es el Impuesto en apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos.

4.6.1. De la tasa y monto a pagar

Tasa porcentual descendente; de enero 2005 a junio 2006, dicha tasa es del 1.25%. De julio 2006 al 31 de diciembre de 2007, será del 1%. Al aplicar la tasa a los valores base, ingresos o activos, se tributará, el monto mayor obtenido.



4.6.2. Del acreditamiento

Este impuesto puede ser acreditado al impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que hayan optado por tributar con la tasa del treinta y uno por ciento. O bien, el impuesto sobre la renta puede acreditarse al IETAAP que resulte.

Se debe declarar y pagar, en forma trimestral.

4.7. El principio de capacidad de pago y su aplicabilidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Guatemala

El principio de capacidad de pago se tiene que valorar a la luz de la figura del tributo y sus elementos estructurales, principalmente del objeto; hecho imponible y base. Por ello es necesario hacer un análisis de dichos elementos estructurales.

Pero cuanto el legislador no tutela la vida digna y decorosa de cada contribuyente y de la expedición de tributos que no se apeguen al principio de capacidad de pago, recae en el máximo órgano constitucional la obligación de emitir la declaración de inconstitucionalidad.

“El primer punto de análisis se refiere al objeto, como el soporte material de la imposición, o dicho en términos de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, está constituido por la materia imponible.”⁴⁰

⁴⁰ Rodríguez Lobato. **Ob. Cit.** Pág. 78.

Consecuentemente, cuando se habla del objetivo del tributo, se hace referencia a la manifestación de riqueza objeto de gravamen con el fin de ajustar el tributo a los postulados y al principio de capacidad de pago. Así pues, la justificación para el establecimiento de cargas tributarias depende de índices de riqueza que la justifiquen, sólo la riqueza disponible puede respaldar su creación. El objeto del tributo tiene que reflejar la capacidad de pago, por lo tanto, se debe gravar la riqueza apta para contribuir.

“El contenido del hecho imponible se constriñe a captar la hipótesis normativa que obliga al sujeto al pago del tributo y que deviene de aquellos hechos que el legislador considera representan una posibilidad de obtener recursos.”⁴¹

“Al establecer en la ley una obligación tributaria es necesario hacerlo a través de un presupuesto que la concrete. Se toma un elemento de realidad económica, un aspecto que la represente, y al activarse tal presupuesto por la conducta de cualquier sujeto nace para él la obligación de cumplir con el mandamiento establecido en la norma; consistente en el pago de una suma de dinero.”⁴²

De lo anterior, se señala que el hecho imponible es la hipótesis normativa, consistente en el presupuesto jurídico o de hecho, creado de antemano en la ley tributaria, que al realizarse determina el nacimiento de la obligación tributaria. Esto significa que el legislador, al momento de crear las normas tributarias, tiene que conocer los principios

⁴¹ Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 15.

⁴² De Juano. **Ob. Cit.** Pág. 58.



constitucionales tributarios y ser un técnico en la materia para crear supuestos normativos que se basen en manifestaciones de capacidad de pago y por lo tanto; se apeguen al ideal de justicia tributaria.

El principio de capacidad de pago, en consecuencia, resulta indispensable en la elección de los hechos imponible, ya que constituye un límite al poder de imposición.

Así, en el caso de que una norma tributaria prevea un presupuesto de hecho que no representa un índice de capacidad de pago, se tiene que reconocer que está afectado de ilegitimidad constitucional; siempre y cuando ninguno de los elementos estructurales del tributo la exteriorice.

En virtud de lo anterior, el legislador, al señalar los elementos que determinan si el hecho imponible es portador de capacidad de pago, no debe tomar en cuenta únicamente los aspectos objetivos que representan la riqueza material, sino también aquéllos otros de naturaleza subjetiva que atienden a las condiciones del sujeto susceptible al pago del tributo. No olvidando que existen hechos que representan un grado de riqueza económica, pero, no por ello otorgan a su titular una aptitud contributiva.

Es fundamental el valor de la materia imponible del que se ha de partir para llegar a cuantificar la cuota a pagar. Por ello, la base es uno de los elementos que dan eficiencia al principio de capacidad de pago regulado en la Constitución Política de la



República de Guatemala, ya que constituye el elemento a través del cual se cuantifica la obligación tributaria.

El principio de capacidad de pago se tiene que reflejar en el elemento de cuantificación de la obligación tributaria. Es indispensable, para la búsqueda de la justicia tributaria, que sólo los sujetos realmente aptos participen en el concurso de los gastos públicos.

Para determinar la base, el hecho imponible requiere adecuar la obligación a la conducta económicamente apta de la persona. Así, el presupuesto normativo se constituye sobre la capacidad de pago objetiva, y la base cumple con individualizar la carga tributaria; en concordancia con el ámbito subjetivo de dicho principio.

4.8. Breve análisis de la Reforma Tributaria guatemalteca de 2012

4.8.1. Antecedentes y contexto político de las reformas

Los antecedentes para una agenda de reforma fiscal en Guatemala se pueden rastrear hasta los Acuerdos de Paz de 1996, el Pacto Fiscal de 2000, y el trabajo de las comisiones de seguimiento del pacto fiscal. La última de estas comisiones que funcionó fue el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal (GPDF), cuyo mandato específico fue la preparación de una propuesta de reforma fiscal integral. El GPDF funcionó entre agosto de 2006 y enero de 2008, terminando su mandato al presentar su Propuesta de Modernización Fiscal. Esta propuesta es integral en el sentido que planteó acciones y

reformas en calidad y prioridad del gasto público, transparencia fiscal y reforma tributaria.

Durante la administración gubernamental del presidente Colom (2008-2011), el gobierno fracasó en repetidas ocasiones en sus intentos por lograr que el Congreso de la República aprobara las iniciativas de ley que implementarían el componente de reforma tributaria de la propuesta del GPDF, debido principalmente a razones de naturaleza política. En cuanto a los componentes de calidad y transparencia del gasto público, el Gobierno de Colom logró algunos avances.

Ante el deterioro de las finanzas públicas guatemaltecas derivadas por el golpe de la Gran Recesión de 2009, en julio de 2011 un grupo de 40 fiscalistas y exfuncionarios guatemaltecos, denominado "G-40", hizo un llamado público reiterando la urgente necesidad de aprobar una reforma tributaria en Guatemala. Además, el G-40 preparó una adenda a la Propuesta de Modernización Fiscal del GPDF en materia de calidad y transparencia del gasto público, en la cual hizo un balance de los avances logrados durante el gobierno de Colom y los desafíos pendientes y emergentes.

Las elecciones generales tuvieron lugar entre septiembre y noviembre de 2011, resultando ganador de las elecciones presidenciales el ex general del ejército Otto Pérez Molina, líder del Partido Patriota (PP). Casi inmediatamente después de conocer el resultado electoral, en noviembre de 2011 el futuro ministro de finanzas públicas designado por Pérez comenzó a operar políticamente para impulsar la que sería la



agenda fiscal del nuevo gobierno. Entre varios puntos en esta agenda, destacaba el impulso de una reforma tributaria basada en el pacto fiscal.

Es importante señalar que la propuesta que el PP tenía lista desde antes de las elecciones, y cuya aprobación impulsó políticamente desde noviembre de 2011, eran los proyectos de ley originales basados en la propuesta del GPDF, y que habían sido elaborados en 2008 por el Ministerio de Finanzas Públicas. Con los proyectos de ley listos, el PP inició acercamientos con el sector privado empresarial aglutinado en el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Industriales y Financieras de Guatemala (CACIF).

La negociación con el CACIF inició en diciembre de 2011, concluyendo exitosamente en enero de 2012. El nuevo gobierno cedió en debilitar la propuesta original del GPDF en algunos puntos requeridos por CACIF, que no distorsionaban excesivamente el potencial de la reforma, a cambio que no se bloqueara la aprobación de la reforma (como sí ocurrió durante el gobierno anterior).

El acuerdo político alcanzado entre el nuevo gobierno y el CACIF se concretó en la aprobación de la reforma, confirmando el hecho que en Guatemala el desafío por aprobar este tipo de reformas es netamente político, no técnico. De hecho, en términos generales, la misma propuesta técnica de reforma tributaria que sufrió bloqueo político durante 4 años, vio súbitamente la luz en cuestión de pocas semanas al inicio de 2012.

4.8.2. Resumen del contenido de la reforma

En los intentos por aprobar la reforma tributaria durante el gobierno anterior, los proyectos de ley originalmente elaborados por el Ministerio de Finanzas Públicas y basados en la propuesta del GPDF, fueron objeto de mutilaciones y alteraciones sustanciales. Como parte de las negociaciones entre el gobierno de Colom y el CACIF, se propuso rescatar de los proyectos originales todas las medidas para el combate a la evasión tributaria, la defraudación aduanera y el contrabando, iniciativa de la cual surgió la denominada “Ley Antievasión 2”. En junio de 2010 el gobierno y el CACIF consensuaron la Ley Antievasión 2, trasladándosela al Congreso de la República para su aprobación. Sin embargo, no es hasta diciembre de 2010 en que se formaliza como iniciativa de ley, pero mutilada al no contener las propuestas en materia aduanera, uno de sus componentes principales. Mutilada, la ley antievasión 2 fue dictaminada favorablemente hasta abril de 2011, para luego quedar prácticamente archivada en el marco de un bloqueo legislativo provocado por confrontación política electoral de 2011. Luego de la victoria electoral en 2011, el PP adopta como agenda de trabajo impulsar la pronta aprobación de la Ley Antievasión 2, y preparar una iniciativa de ley, denominada “Ley de Actualización Tributaria” que incluyera todo el contenido de la propuesta del GPDF, que no estuviera incluido en la Ley Antievasión 2, incluyendo las disposiciones aduaneras que el Congreso removió en 2010. La iniciativa de Ley de Actualización Tributaria fue presentada el 2 de febrero de 2012, y en tiempo récord dictaminada favorablemente sólo 11 días después.



Ambas iniciativas de ley entonces se complementan, y en términos generales conjuntamente corresponden a los proyectos de ley elaborados en 2008 por el Ministerio de Finanzas Públicas, con base a la propuesta del GPDF. Ambas iniciativas de ley fueron aprobadas de la siguiente forma:

- Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, coloquialmente conocida como “Ley Antievasión 2”, Decreto del Congreso de la República número 4-2012, aprobado el 26 de enero de 2012.
- Ley de Actualización Tributaria, Decreto del Congreso de la República número 10-2012, aprobado el 16 de febrero de 2012.

- **La Ley Antievasión 2**

Está organizada en 11 libros, de la forma siguiente:

- a) **Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

Buscan facilitar la fiscalización y el control tributario del ISR actual (Decreto del Congreso de la República número 26-92), sin modificar tasa alguna. Mejora la normativa para 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 una renta presunta.



Fortalece el control sobre los costos y gastos en el régimen de 31% sobre utilidades (renta neta). Establece la obligación de efectuar retenciones en la fuente para el régimen simplificado de 5% sobre renta bruta.

Estas reformas buscaban fortalecer el ISR en el caso el resto de la propuesta del GPDF no fuera aprobada (la cual incluía una ley del ISR completamente nueva). Tal como fueron aprobadas ambas leyes, estas disposiciones únicamente cobran vigencia y tienen sentido como antesala a la vigencia del nuevo ISR aprobado en la Ley de Actualización Tributaria, y por ello, no generarán ingresos adicionales en el mediano y largo plazos.

b) Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Introduce:

- Mejoras al control de entes exentos.
- Fortalece los requerimientos formales y los procedimientos para el control y fiscalización del crédito fiscal.
- Nuevo régimen para el pequeño contribuyente. El modelo anterior tenía tres opciones, la más simple era un impuesto trimestral de 5% sobre las ventas de los contribuyentes cuyos ingresos no excedieran los Q 60 mil anuales (unos US\$ 7,700 anuales), dejándolos además exentos del ISR. Además las facturas de los pequeños contribuyentes generaban un débito fiscal de 5% sobre las ventas

declaradas, pero para los compradores, generaban crédito fiscal del 12% sobre las compras a pequeños contribuyentes, un defecto importante del régimen. Por décadas esta anomalía constituyó un incentivo perverso que proveedores de grandes empresas se inscribieran como pequeños contribuyentes, con el sólo propósito de beneficiar al comprador de sus productos con crédito fiscal espurio, al amparo de una ley defectuosa.

El nuevo régimen de pequeño contribuyente corrige el problema, ya que ahora las facturas que emiten estos contribuyentes no generan crédito fiscal. Adicionalmente, se convierte en un monotributo directo de 5% mensual sobre ventas, con exención de ISR. Además, el criterio de elegibilidad se amplió para todo tipo de personas (antes excluía a los profesionales), y además se actualizó parcialmente, ya el límite de los ingresos anuales para ser considerado pequeño contribuyente se elevó de Q 60 mil a Q 150 mil anuales (alrededor de US\$ 19,200 anuales), una medida con un potencial importante para incorporar al sistema tributario a personas operando en la economía informal y profesionales o técnicos subempleados.

Se considera que el nuevo régimen de pequeño contribuyente, además de ser una importante medida de ampliación de la base tributaria, empezará a generar recursos adicionales en el corto plazo (durante el segundo trimestre de 2012).

- Mejora la normativa para la emisión de facturas especiales por cuenta de exportadores de productos agropecuarios, artesanales, reciclados, y otros

contribuyentes que adquieren productos en áreas rurales, aplicando una retención en calidad de pago definitivo sobre una renta presunta.

- Mejora la documentación que respalda la determinación del IVA en el caso de bienes inmuebles y vehículos.

c) Reformas a la Ley Antievasión 1

Se fortalecen los mecanismos administrativos, haciéndolos consistentes con las reformas a las leyes del ISR y del IVA. Adicionalmente, fortalece los requerimientos y condiciones para la obligatoriedad de declarar por medios electrónicos.

d) Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV)

Se establecen multas y e intereses por atraso o incumplimiento en el pago.

e) Reformas al Código Tributario

Se fortalecen las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), y las obligaciones de los contribuyentes. Se crea la figura de la simulación fiscal, facultando a la administración a sancionarla. Se amplía la obligación de los contribuyentes a proveer información, y se facultó a la SAT a instalar dispositivos de control en cadenas de producción, transporte o distribución. Se ampliaron las*

facilidades de pago para los contribuyentes, se aclararon las normas referentes a la prescripción de las obligaciones tributarias y la declaración de incobrabilidad. Se creó la constancia de solvencia fiscal, documento que se requerirá para actuar como auxiliar de las funciones públicas aduaneras y tributarias (gestores), a los contratistas y proveedores del Estado y a personas o entes exentos.

Se actualiza el marco sancionatorio en materia tributaria, revisando el cálculo de multas, cierre temporal de negocios no inscritos como contribuyentes o por otras faltas, y otras sanciones. Se norman mecanismos modernos de firma u otras formas de comunicación electrónica con la SAT. Se mejora la normativa para las modalidades de impugnación, incluyendo los recursos de revocatoria y ocurso, y lo referente al silencio administrativo.

f) Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Se actualiza el impuesto del papel sellado de Q 1 a Q10 por hoja, y se reforzaron los requerimientos para documentar el pago de dividendos (únicamente para 2012, ya que a partir de 2013 la distribución de dividendos queda gravada con el ISR, y no con el timbre fiscal). Finalmente, se corrigieron disposiciones administrativas, incluyendo la relación entre la SAT y el Colegio de de Abogados y Notarios de Guatemala, para optimizar los costos de distribución y venta de los timbres fiscales y el papel sellado.

g) Reformas a la Ley de Tabacos y sus Productos

En noviembre de 2010, la Corte de Constitucionalidad (CC), sentenció la inconstitucionalidad de la norma que equiparaba el impuesto al consumo de cigarrillos importados a los de producción nacional. Por ello, esta reforma estableció una nueva base imponible del impuesto, superando la causal de la inconstitucionalidad. Esta reforma, si bien es cierto recupera la aplicación del impuesto aplicable a los cigarrillos importados, es menor a la versión anterior. Tanto el fallo de la Corte como esta reforma reiteran las severas restricciones jurídicas vigentes en Guatemala a la aplicación de impuestos específicos. En particular, confirman el impedimento legal a usar el impuesto específico al consumo de cigarrillos como una herramienta efectiva que desincentive el tabaquismo.

h) Reformas al Código Penal

Se tipifica como delito la simulación fiscal, incluyendo la emisión fraudulenta o la falsificación de facturas.

i) Disposiciones finales y transitorias

La ley fue publicada el 17 de febrero de 2012, por lo que cobró vigencia ocho días después, el 25 de febrero de 2012. Con estas disposiciones, esta ley tiene potencial de generar ingresos adicionales a partir de marzo o abril de 2012.

- **La Ley de Actualización Tributaria**

Está organizada en 7 libros, de la forma siguiente:

a) Impuesto Sobre la Renta

Ley completamente nueva para el ISR, basada en la propuesta del GPDF de 2008. Según lo acordado por el GPDF, este nuevo ISR busca implementar en Guatemala un sistema de imposición dual, con una estructura legal de tipo cedular. Las diferencias de forma entre las leyes anterior y nueva son importantes. En particular, el Artículo 243 de la Constitución Política de la República prohíbe la doble o múltiple tributación, definiendo que ocurre 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. Entonces, bajo la ley del ISR anterior, devendría inconstitucional gravar las utilidades de las empresas y también los dividendos que reciben los accionistas (originados en las utilidades ya gravadas). Por esta razón, por un lado en el ISR anterior la distribución de dividendos está exenta del ISR, y por otro, al no cambiar la estructura de la ley, la restricción constitucional hace imposible la aplicación de un ISR dual.

Sin embargo, en la nueva ley, la estructura cedular establece cuatro regímenes: (i) renta de las actividades lucrativas (con dos subregímenes, sobre utilidades y simplificado); (ii) renta del trabajo en relación de dependencia (trabajadores

asalariados); (iii) rentas del capital, ganancias y pérdidas de capital; y, (iv) rentas de no residentes. Cada uno de estos regímenes tiene una estructura técnica propia, es decir tiene un hecho generador, exenciones, sujetos pasivos (contribuyentes), base imponible, tipos impositivos y períodos de imposición propios e independientes uno del otro. Así, las utilidades de las empresas están gravadas en el régimen de renta de las actividades lucrativas, mientras que los dividendos que reciben los accionistas están gravados en el régimen de rentas de capital, con hechos generadores distintos, sujetos pasivos y períodos de imposición distintos, por lo que en teoría se supera el riesgo de inconstitucionalidad. Seguramente la apuesta del GPDF por aplicar una estructura cedular con el objetivo de salvar el ISR de la restricción constitucional, deberá superar las pruebas de las impugnaciones que, según lo muestra la historia tributaria guatemalteca, tarde o temprano serán interpuestas en contra del nuevo ISR. La decisión final quedará en manos de los 7 magistrados de la CC (5 titulares y 2 suplentes).

Precisamente por los numerosos fallos de la CC, la ley anterior del ISR sufrió múltiples reformas que dejaron un texto desordenado, contradictorio, con omisiones, que erosionaban significativamente las bases de recaudación del impuesto. Además, la ley del ISR anterior se encontraba rezagada ante el desarrollo de las actividades económicas, comerciales y financieras como consecuencia del proceso de la globalización económica.

La nueva ley del ISR contiene una redacción ordenada y sistemática, que facilita su comprensión y cumplimiento. Es moderna porque, entre otras características, contiene normas internacionales, control de precios de transferencia, normas de subcapitalización, conceptos de establecimiento permanente y de residente. Amplía las bases imponibles, gravando ingresos que actualmente no tributan, y amplía el ámbito de aplicación subjetivo, aclarando quiénes son los contribuyentes y los agentes de retención.

Está estructurada en los 5 títulos siguientes, los cuales se dividen en capítulos que desarrollan las bases de recaudación, hecho generador de cada fuente de renta, exenciones, base imponible, tipo impositivo y la gestión del impuesto.

- Título I: disposiciones generales

Establece como objeto del impuesto toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, domiciliados o no en el país.

De manera novedosa, como puntos de conexión, establece cuáles son las rentas de fuente guatemalteca, independientemente que en los respectivos títulos, éstas puedan gravarse o quedar exentas, y clasifica las rentas: de las actividades lucrativas, rentas del trabajo, y las rentas del capital y las ganancias y pérdidas de capital. Uno de los objetivos del GPDF era que el nuevo ISR siguiera el denominado esquema de renta

nacional reforzada, en el cual se gravan las rentas de capital obtenidas en Guatemala y las obtenidas fuera del territorio nacional por residentes, así como las rentas obtenidas en el país por no residentes. Sin embargo, una de las mutilaciones aceptadas por el nuevo gobierno a cambio de la viabilidad política de la aprobación de la reforma fue la supresión de las disposiciones que permitían gravar las rentas de capital, y las ganancias o pérdidas de capital percibidas o devengadas fuera de Guatemala por residentes. Es decir, el nuevo ISR incumplió el objetivo del GPDF de reformar el criterio de renta nacional, con elementos aislados del esquema de renta mundial. Sin embargo, el nuevo ISR sí avanzó al establecer los conceptos de: residente y establecimiento permanente.

Determina las exenciones generales aplicables a las distintas categorías de renta, respetando las exenciones que otorga la Constitución Política de la República.

En garantía de los derechos del contribuyente, establece que toda regla de valoración admite prueba en contrario.

– Título II: renta de las actividades lucrativas

Norma el gravamen a las rentas de las actividades lucrativas, realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.



Las actividades lucrativas como hecho generador del impuesto incluyen: las rentas originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, de explotación minera o de otros recursos naturales; las provenientes de servicios públicos, como el suministro, entre otros, de energía eléctrica, agua o telefonía y comunicaciones, las provenientes del ejercicio de profesiones, entre éstas, las liberales, los oficios y las artes.

Se incluye como sujetos pasivos las unidades productivas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. La base imponible se establece mediante dos regímenes: el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado sobre ingresos de Actividades Lucrativas.

Se incorpora en el cálculo de la base imponible de las actividades lucrativas, normas de valoración o precios de transferencia que contienen principios y estándares internacionales de acuerdo con el modelo convenido técnicamente a nivel regional por el Consejo de Secretarios y Ministros de Hacienda o Finanzas de Centroamérica, Panamá y la República Dominicana.

Estas normas de valoración constituyen un aporte novedoso, técnico y moderno para reducir las prácticas de evasión y elusión tributarias, cuando los ingresos tributarios han sido alterados por la existencia de condiciones comerciales o financieras anómalas entre partes relacionadas, aclarando que se consideran relacionadas, únicamente a



nivel internacional, entre una entidad residente en Guatemala y una en el Extranjero, y que no se habrían dado de no ser por el hecho de la vinculación.

La regulación se sustenta en el principio de libre competencia, define los efectos de la ley sobre las partes relacionadas y formula mecanismos de comunicación de los contribuyentes con la administración tributaria al introducir la posibilidad de acuerdos de precios por anticipado, seguridad que ha sido válida en otras jurisdicciones. Se propone la aplicación en Guatemala de cinco métodos estándar a nivel internacional para determinar el valor de las operaciones en condiciones de libre competencia y un sexto método de valoración para importar o exportar mercancías.

El Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas individualiza los costos y gastos deducibles y los requisitos y condiciones para poder deducirlos al introducir normas de subcapitalización para la deducción de intereses. Esta nueva normativa para los costos y gastos deducibles constituye uno de los principales potenciales para generar recaudación adicional mediante este régimen del ISR. Sin embargo, el aprovechamiento de este potencial depende críticamente de la SAT.

El tipo impositivo para los contribuyentes que opten por el Régimen de Utilidades de las Actividades Lucrativas se reducirá gradualmente del 31% al 25%. El período de liquidación será anual.

La gestión del impuesto contiene disposiciones atinentes a la declaración y pago y prioriza el pago del impuesto mediante retención.

- Título III: renta del trabajo en relación de dependencia

Grava la renta del trabajo en relación de dependencia, incluyendo toda contraprestación o ingreso de dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. Entre las exenciones destacan el aguinaldo y la bonificación anual (bono 14), ambos hasta el 100% del sueldo mensual.

Se incrementó el mínimo vital en la forma de una deducción única, de Q 36 mil a Q 48 mil anuales, con la posibilidad de ampliarlo hasta Q 60 mil anuales, contra la presentación de una planilla de facturas por lo consumido por el trabajador asalariado en el año. Con esta ampliación, quedan exentos los trabajadores con salario menor a Q 5,500 mensuales (alrededor de US\$ 700 mensuales), es decir, al 90% de los trabajadores asalariados de Guatemala.

El propósito de ampliar el mínimo vital en Q 12 mil anuales contra la presentación de una planilla de facturas por lo consumido en el año, es compensar parcialmente la eliminación del crédito a cuenta del ISR que la ley anterior concedía por el IVA pagado por los trabajadores asalariados en el año. Este crédito fue creado en 1992, como un mecanismo para incentivar a los consumidores a exigir la factura en sus compras, y de esta manera compensar la debilidad de la administración tributaria para fiscalizar

apropiadamente el IVA. Sin embargo, este crédito degeneró en una distorsión significativa de este régimen del ISR, no sólo horadando la base del impuesto e incluso creando incentivos perversos para defraudar al fisco, incluyendo el surgimiento de un “mercado” de facturas falsas para elevar el valor de la planilla del IVA. Aunque no propuesto por el Ejecutivo, el Congreso decidió aprobar esta ampliación del mínimo vital contra la presentación de la planilla de facturas, con el propósito de no perder el incentivo para exigir la factura, pero moderando significativamente el canibalismo entre los dos impuestos.

El principal compensador para la supresión del crédito del IVA a cuenta del ISR de los trabajadores asalariados fue la reducción sustancial en las tasas. Además de simplificar el esquema, pasando de cuatro a dos tasas marginales aplicables a igual número de rangos de renta imponible, las tasas aprobadas son sustancialmente menores.

Permanecen deducciones para donaciones, toda vez no excedan el 5% de la renta bruta, para las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y otros sistemas previsionales, y las primas de seguros de vida.

– Título IV: renta del capital, ganancias y pérdidas de capital

Generan el impuesto la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias de capital obtenidas en Guatemala. Son de origen inmobiliario las rentas de arrendamiento de inmuebles. De origen mobiliario la distribución de dividendos (se les exonera del



Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo), los intereses y las rentas por arrendamiento de bienes muebles. Grava las rentas por ganancias de capital y los incrementos de capital no justificados.

El tipo impositivo aplicable a las rentas de capital es del 10%, salvo el caso de los dividendos que es del 5%. La idea de desgravar gradualmente la tasa del régimen sobre actividades lucrativas es compensar la aplicación de este ISR sobre dividendos (así, aunque no haya doble tributación en sentido jurídico, este mecanismo de equilibrio o compensación modera la doble tributación económica).

- Título V: rentas de no residentes

Considera como hecho generador la obtención de cualquier renta gravada en los otros títulos de la ley, por parte de los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. También grava cualquier transferencia o acreditación a cuenta de la casa matriz en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país.

El cálculo del Impuesto para las personas no residentes varía si éstas tienen o no establecimiento permanente en el país. Lamentablemente, durante los procesos de dictamen en la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda del Congreso de la República y aprobación final en Pleno del Congreso, las tasas en este régimen fueron alteradas.

Por ejemplo, se le concedió una rebaja la tasa (del 5 al 3%) aplicable al suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país, cualquiera que sea la forma de retribución y por la utilización en Guatemala de medios audio visuales, uno de los sectores reconocidos como financistas de campañas electorales y de gran influencia política.

Otra alteración importante fue la reducción del 10 al 5% en la tasa del ISR para los dividendos, reparto de utilidades, ganancias y otros beneficios, así como toda transferencia o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes. Este cambio se realizó, pese a que el Ejecutivo propuso la tasa de 10%.

b) Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres (IPRIMA)

El GPDF propuso crear este nuevo impuesto con el objetivo de subsanar las dificultades y pérdida de recaudación ocurrida desde 2004, año en que se empezó a aplicar en Guatemala el Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés). En términos generales, esta norma establece una regla de valoración aduanera, en la que los impuestos se calculan con base al valor en la factura, y no con base a un valor de mercado. En el caso de los vehículos automotores, esto propició el uso de facturas falsas o facturas con un valor exageradamente menor al valor de mercado de los vehículos, y con ello pérdida de



recaudación y un incremento sustancial de importación de vehículos, agravando el congestionamiento vial en las ciudades y la contaminación por vehículos en mal estado.

Entonces, el IPRIMA sustituye los derechos arancelarios a la importación (DAI), y en forma parcial al IVA sobre las importaciones de vehículos automotores terrestres, con un mecanismo impositivo interno ad valorem (sobre el valor). La propuesta del GPDF era que la base de cálculo del nuevo IPRIMA fuera el mismo valor de mercado que actualmente se utiliza para la determinación del ISCV. Sin embargo, aunque el Ejecutivo presentó la iniciativa de ley tal como lo propuso el GPDF en 2008, la propuesta fue alterada en el Congreso de la República. La versión finalmente aprobada establece que para determinar el impuesto se empleará la factura, pero agregando requisitos que respalden su validez y autenticidad. Agrega la ley que si se incumplen estos requisitos, entonces la SAT puede determinar el IPRIMA con base a un valor de mercado.

Lamentablemente esta alteración negociada en el Congreso de la República vulnera significativamente el IPRIMA, y compromete seriamente su potencial recaudatorio. En particular, el mecanismo aprobado devuelve la discrecionalidad al funcionario aduanero, abriendo la puerta a la corrupción u otras anomalías.

c) Ley Aduanera Nacional

Estas disposiciones llenan el vacío de legislación nacional que impedía la aplicación adecuada en Guatemala del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), y su Reglamento (RECAUCA). A partir de la aplicación de esta nueva ley, se aplican las disposiciones del CAUCA y el RECAUCA para normar las subastas electrónicas de mercancías que realiza la administración tributaria; precisa las facultades de la SAT en zonas portuarias; regula la obligación de nacionalizar en frontera los productos considerados sensibles por la SAT; norma la relación de los auxiliares de la función pública aduanera con la SAT y tipifica infracciones aduaneras y establece sus sanciones.

d) Reformas a la Ley del IVA

Se excluye del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, la segunda y posteriores transferencias de dominio de bienes inmuebles que se realicen. Simultáneamente (en el Libro VI), los títulos que documenta estas transferencias de dominio quedan gravadas con el Impuesto del Timbre de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Las exenciones aplicables a los centros educativos se restringen a la matrícula de inscripción, colegiaturas, y derechos de examen.

Para el fortalecimiento de los controles y aplicación de la normativa tributaria se proponen reformas a algunos artículos para aclarar o actualizar su redacción en congruencia con las reformas a otras disposiciones legales propuestas en esta iniciativa.

e) Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (ISCV)

Duplica los valores y las tarifas impositivas del impuesto.

f) Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos

Para guardar consistencia con las reformas al ISR y al IVA, se grava con este impuesto la segunda y subsiguientes transferencias de dominio de bienes inmuebles, por cualquier título (no gravadas por el IVA). Además, se excluye del ámbito de aplicación del impuesto la distribución de dividendos (ahora gravada por el ISR).

g) Disposiciones finales y transitorias

Según lo establece el Código Tributario, Artículo 7, numeral 2), las reformas a las normas tributarias se aplican a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo. Con base a esta norma general, la vigencia de esta ley depende de los

periodos de cada impuesto, así: El ISR, a partir del 1 de enero de 2013. El IPRIMA, a partir del momento en que el Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) de Centroamérica emita una resolución mediante la cual los DAI para vehículos automotores terrestres se desgravan al 0%.

Como disposiciones transitorias se establecieron: la reducción gradual del tipo impositivo del ISR para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, pasando de 31% en 2013, 28% en 2014 y de 2015 en adelante, 25%; incremento gradual del tipo impositivo del ISR para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas pasando del 6% para ingresos en exceso a Q 30 mil mensuales en 2013, y de 2014 en adelante, 7% para los ingresos en exceso a Q 30 mil mensuales. Dentro de las disposiciones finales, el Congreso autorizó a la Corte Suprema de Justicia para que en 1 año plazo cree juzgados y tribunales penales especializados. Estos tribunales tendrán competencia para conocer de los ilícitos tributarios y aduaneros, así como de los cierres temporales de empresas, establecimientos o negocios.

4.8.3. El impacto estimado de la reforma

- **Consideraciones previas**

Las leyes antievasión 2 y de actualización tributaria contienen 258 Artículos, y conjuntamente aspiran a lograr una reforma profunda del sistema impositivo

guatemalteco. Claramente la obtención rápida y abundante de recursos adicionales no fue el único objetivo de la reforma, ya que de lo contrario, el ejecutivo pudo haber propuesto elevar la tasa del IVA, modificando sólo un artículo de una ley, y no asumir el costo político de aprobar un cuerpo de legislación tan voluminoso como el aprobado.

Los objetivos de la reforma respondieron a los planteamientos que el GPDF formuló en 2008, en cuanto a: cumplir la meta de los Acuerdos de Paz para la carga tributaria (hoy equivalente al 13.2% del PIB); asegurar más recursos para la inversión social, seguridad, justicia e infraestructura, mejorando la competitividad; fortalecer la tributación directa, reformando integralmente el ISR; contribuir a la estabilidad económica fortaleciendo la economía para enfrentar choques externos; mejorar la calificación de riesgo país; reducir la competencia desleal vía el combate a la evasión tributaria; perseguir penalmente el contrabando y las asociaciones ilícitas de crimen organizado, destinadas a evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y definir reglas claras y estables.

Así, la evaluación del impacto de la reforma debe trascender un esquema cuantitativo simplista. El primer desafío para esta evaluación tiene que ver con los plazos. La reforma contiene medidas que tienen el potencial de generar recaudación relativamente rápido. Entre ellas el régimen de pequeño contribuyente del IVA, el IMPRIMA y el ISCV (este último hasta 2013, por disposición del Código Tributario). Otras medidas requieren desarrollo de capacidades institucionales como el control de precios de transferencia o la creación de tribunales especializados en materia tributaria y

aduanera, cuyo potencial de recaudación, en el mejor de los casos, es al mediano plazo, es decir, no antes de un periodo de por lo menos 5 años. Sin embargo, no por no tener un potencial recaudatorio de corto plazo, deben menospreciarse las reformas que prometen ingresos adicionales de más largo aliento. Son las reformas estructurales a las que el GPDF les apostó para empezar a lograr una mejora de fondo en el sistema impositivo guatemalteco.

Además de los plazos, otro factor crítico en la evaluación del impacto de la reforma es el papel de la administración tributaria. El éxito de la gran mayoría de la reforma aprobada depende de la SAT, en varios sentidos. Como suele ocurrir, este es un factor difícil de cuantificar, y que depende de factores como la voluntad política para fortalecer la institucionalidad de la SAT, o de respaldar política y operativamente sus acciones. Una SAT que pretenda actuar aisladamente, careciendo del respaldo de las autoridades del Ejecutivo, de las fuerzas de seguridad y del sistema de justicia, ciertamente fracasará en lograr el éxito de esta reforma. De hecho, en un esquema de aislamiento de la SAT, con o sin reforma, en vez de una mejora en los ingresos tributarios, Guatemala sufriría un incremento en la evasión tributaria y el contrabando. Así, la evaluación del impacto en términos de recaudación adicional potencial por cada una de las medidas aprobadas en la reforma, lleva consigo una dosis considerable de incertidumbre. Para este propósito, acá se intentará una apreciación indicativa, en la que un signo aditivo “+” indicará que la medida tiene potencial importante de generar ingresos adicionales, pero dependiendo de una acción decisiva e intensiva por parte de

la SAT. Igualmente, un signo negativo “-” indicará que, de no tomar acciones la SAT, la medida tiene el potencial de generar una pérdida de recaudación.

Finalmente, otro factor crítico para esta evaluación es que, si bien la reforma aprobada provee abundancia de herramientas nuevas y modernas a la SAT para mejorar la recaudación, falta por hacer. En particular, la SAT continúa ciega parcialmente al tener vedado el acceso a la información bancaria de los contribuyentes para fines de fiscalización. Con el velo del secreto bancario, la SAT difícilmente podrá aprovechar todo el potencial de las herramientas de tributación internacional que provee el nuevo ISR. Comentario similar merece la falta de acuerdos de intercambio de información con las administraciones tributarias de otros países, críticamente de los principales socios comerciales de Guatemala.

- **Impactos estimados**

La tabla a continuación contiene un resumen de los impactos estimados por la aprobación de las leyes antievasión y de actualización tributaria. Estas estimaciones se realizaron utilizando información agregada para aproximar las bases gravables, e imputando las disposiciones propuestas en dichas bases o aplicando las tarifas propuestas. Para un refinamiento de estas estimaciones es necesario disponer de las bases de datos de declaraciones que administra la SAT.



En el caso de los impactos por medidas de naturaleza administrativa, en algunos casos se usan estimaciones de la SAT publicadas o realizadas con motivo de negociaciones anteriores entre el gobierno y el sector privado. En algunos casos, corresponden a información recibida en entrevistas y consultas telefónicas a funcionarios de la SAT y otras entidades del Estado.



CONCLUSIONES

1. El Organismo Ejecutivo, no logró mediante las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenidas en el Decreto número 18-2004 del Congreso de la República de Guatemala, incrementar los ingresos del Estado para alcanzar una mejor carga tributaria de por lo menos, doce por ciento del producto interno bruto, tal y como lo regulan los Acuerdos de Paz y el pacto fiscal.
2. El Estado de Guatemala mediante las instituciones de la Administración Tributaria, no cumple a cabalidad con el principio constitucional de capacidad de pago del contribuyente, debido a que las sanciones derivadas por las distintas infracciones tributarias se aplican al ingreso bruto del contribuyente y no a sus ganancias netas, provocando que el sistema tributario no sea justo ni equitativo.
3. La corrupción existente en las distintas instituciones de Derecho Público, origina la desconfianza que tiene el contribuyente, para contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas, mediante el pago de los impuestos a que se encuentra afecto, tomando en cuenta sus condiciones particulares, provocando de esa forma que se de la evasión fiscal.
4. El vacío jurídico, la falta de precisión y claridad en las leyes que en materia tributaria el Organismo Legislativo emite, provoca que el contribuyente no cumpla oportunamente con el pago de los tributos a que se encuentra afecto, provocando



así que el Estado como sujeto activo de la relación tributaria, no disponga de dinero para el financiamiento de su actividad orientada al bien común.

5. Guatemala representa uno de los países con el índice más bajo de recaudación fiscal, y eso se debe al desconocimiento que tiene el contribuyente con respecto a los principios, instituciones y normas jurídicas que regulan sus derechos y obligaciones que se dan entre él como sujeto pasivo de la relación tributaria y el Estado como sujeto activo, provocando de esa manera la evasión fiscal.



RECOMENDACIONES

1. Que los distintos medios de comunicación social, previo a informar a la población en general, con respecto a reformas que pudieran darse en las distintas leyes tributarias vigentes en el país, realicen un estudio y un análisis de lo que van a publicar o informar, para evitar así que se proporcione una información errónea o equívoca.
2. Es necesario que la honorable Corte de Constitucionalidad mediante cursos técnicos, intensifiquen los conocimientos del contribuyente acerca del principio constitucional de capacidad de pago y, compararlos con la regulación actual en las distintas leyes tributarias en el país; para que de esa manera se garantice que principio constitucional de que el sistema tributario deben de ser justo y equitativo.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, capacite a los contadores, auditores, abogados y notarios, mediante estudios de actualización tributaria; logrando de este modo una adecuada asesoría a sus clientes, mediante la correcta inscripción a regímenes de pago de los distintos impuestos que no favorecen a los intereses de sus clientes, evitando la aplicación de multas.
4. El Organismo Legislativo, por medio de las comisiones específicas que lo integran, debe analizar y verificar si se cumplen los distintos principios constitucionales; que van orientados a los intereses del país en los decretos por



emitir y que éstos se redacten de modo factible de entender; evitando así, la creación de leyes en blanco, incompletas y de difícil manejo.

5. Se deben de intensificar los cursos en materia fiscal y tributaria en las distintas universidades, para que los futuros profesionales tengan el pleno conocimiento de las distintas leyes tributarias y, específicamente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; de esta forma, se tomen las mejores decisiones y se reduzca el impacto de los tributos en el patrimonio del contribuyente.



BIBLIOGRAFÍA

- ARGUETA, Héctor. **El Principio de Capacidad de pago**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Mason S.A., 1999.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 16^a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1979.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 18^a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 2006.
- CASELLAS GÁLVEZ, Juan Carlos. **El principio de legalidad y la distribución del poder tributario en Guatemala**. Guatemala: Ed. SERVITAG, 2010.
- CASTILLO GONZÁLES, Jorge Mario. **Derecho administrativo, derecho procesal administrativo**. 12a. ed. Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2001.
- CHICAS, Raúl. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. 2^a. ed. Guatemala: Ed. Colección de Textos Jurídicos, Departamento de publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta 23, Expediente No. 37-93**.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta 35, Expediente No. 537-93**.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta 36, Expediente No. 36-95**.
- CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. **Gaceta 39, expedientes 42-91, 43-91 y 52-91**.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Tomo I, 2^a. ed. Rosario, Argentina: Ed. Malachino, 1999.
- ESPASA CALPE. **Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española**. 21^a. ed. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, 1995.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. 19^a. ed. México D.F.: Ed. Publisher, Porrúa, 1977.



GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1989.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Indiana, Estados Unidos de América: Ed. Liceo Profesional "Cima", Universidad de Indiana, 2010.

LOZANO, Juan Martín, Gabriel Casado y José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9ª. ed. Madrid, España: Ed. Tecnos, Madrid, 1985.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1989.

MOSCHETTI, Francisco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid, España: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Padua, 1980.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. 10ª. ed. Madrid, España: Ed. Civitas, 2000.

PÓLIT MONTES DE OCA, Berenice. **Principios y reglas que deben regir en materia constitucional**. Quito, Ecuador: Ed. Fundación GAIA-Tierra Viva, 2005.

QUERALT, Juan M., Carmelo Lozano, Gabriel Casado y José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9ª. ed. Madrid, España: Ed. Aranzadi, S.A., 2003.

RECANSSENS SICHES, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. México D.F.: Ed. Porrúa. S.A., 1994.

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

SAGUÈS, Néstor. **La interpretación judicial de la constitución**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1985.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1993.



VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2001.

Legislación:

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

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

Código Procesal Penal. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 51-92, 1992.

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

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

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

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

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 20-2006, 2006.

Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y el Contrabando. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 4-2012, 2012.