

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

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA
GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

GLORIA MARÍA TUMÍN AGUILAR

GUATEMALA, FEBRERO 2014

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

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA
GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

GLORIA MARÍA TUMÍN AGUILAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, febrero 2014

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
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. Carlos Urbina Mejía
Vocal: Lic. Manuel Giovanni Vásquez Vicente
Secretario: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Vocal: Licda. Maria Lesbia Leal Chávez
Secretaria: Licda. Miriam Lili Rivera Álvarez

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



Licda. Ana Elisa López Gil
Abogada y Notaria

Guatemala, 26 de noviembre de 2012

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria



Doctor Bonerge Amilcar Mejía Orellana:

De conformidad con el nombramiento emitido por esta Unidad de fecha once de septiembre del presente año, fui asignada como Asesora de tesis de la estudiante GLORIA MARÍA TUMÍN AGUILAR, sobre el punto de tesis denominado: “**FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**”. Para cumplir con esta disposición, procedí a revisar el trabajo de investigación, el cual cumplió con todos los lineamientos metodológicos y puntos sugeridos durante la revisión.

Por una parte, el trabajo realizado consiste en un análisis jurídico tributario del Régimen Sobre Las Utilidades De Actividades Lucrativas De La Ley De Actualización Tributaria correspondiente al Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual representa un aporte académico y profesional de gran importancia para el lector. Es importante mencionar que con su desarrollo, se cumplió con el objetivo general de la investigación, el cual consistió en determinar y explicar la forma en la que el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas contraviene las garantías contempladas en el Derecho Tributario Guatemalteco; además de establecer los efectos fiscales de los nuevos regímenes.

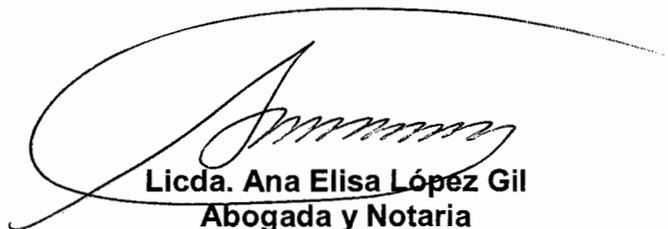
Por otro lado, el desarrollo de cada uno de los temas presentes en la tesis, tiene un amplio contenido sobre los métodos de investigación científico, analítico y sintético que se refleja en las conclusiones, recomendaciones y bibliografía que se menciona en la investigación, los cuales son congruentes con el tema y que justifican los fundamentos jurídicos que determinan el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad contenido en la Ley de Actualización Tributaria.



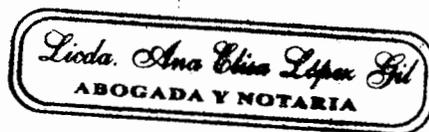
Licda. Ana Elisa López Gil
Abogada y Notaria

Asimismo, la tesis cumple con lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público. Por lo anteriormente expuesto, considero que la tesis fue elaborada satisfactoriamente y cumple con los requisitos reglamentados exigidos por la Facultad y por lo tanto, la recomiendo para que sea aceptada en la discusión del EXAMEN PÚBLICO DE TESIS.

Atentamente,



Licda. Ana Elisa López Gil
Abogada y Notaria
Colegiada No. 9681





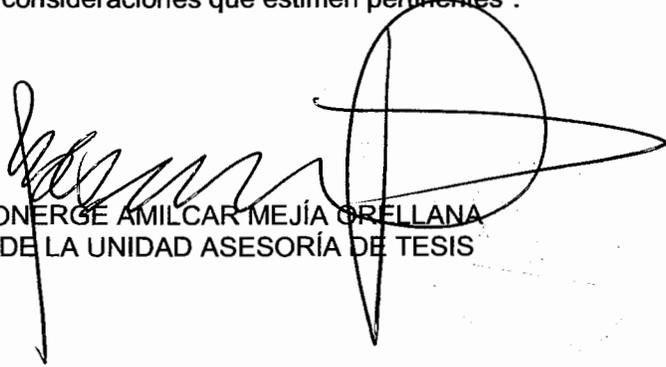
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 01 de febrero de 2013.

Atentamente, pase al LICENCIADO JULIO CESAR GUERRA LORENZANA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante GLORIA MARÍA TUMÍN AGUILAR, intitulado: "FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".



DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
BAMO/iy.



Lic. Julio César Guerra Lorenzana
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 4049

Guatemala, 28 de febrero del 2013

Doctor
Amilcar Bonerge Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Distinguido Doctor Amilcar Mejía:



De conformidad con el nombramiento emitido por la Unidad de Tesis, de fecha uno de febrero del año dos mil trece, procedí a revisar el trabajo de tesis de la bachiller Gloria María Tumín Aguilar, intitulado "FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA".

He realizado la revisión de la investigación y en su oportunidad he sugerido algunas correcciones necesarias de tipo gramatical y redacción, para mejor comprensión del tema que se desarrolla.

En relación al contenido científico y técnico de la tesis, abarca las etapas del conocimiento científico, el planteamiento del problema jurídico-social de actualidad, la recolección de información realizada fue de gran apoyo en su investigación, ya que el material es de actualidad.

La estructura formal de la tesis fue realizada en una secuencia ideal para un buen entendimiento de la misma, así como la utilización de los métodos deductivo e inductivo, analítico, sintético y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica.

Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y sencilla para esclarecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado. En tal sentido, el contenido del trabajo de tesis es de gran importancia, además la investigación está apegada a las pretensiones de la autora.

12 calle 1-25, zona 10, Edificio Géminis 10, Torre Sur, oficina 501
Teléfono 2335-3183 y 4015-8780



Lic. Julio César Guerra Lorenzana

ABOGADO Y NOTARIO

Colegiado 4049

Asimismo, la tesis se apega a lo establecido en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público. En consecuencia de lo anterior, emito DICTAMEN FAVORABLE de la investigación realizada por la bachiller Gloria María Tumín Aguilar, la cual cumple con la metodología y técnicas de investigación, así como la redacción adecuada, siendo las conclusiones, recomendaciones y bibliografía acordes al tema investigado.

Atentamente,


Lic. Julio César Guerra Lorenzana
Abogado y Notario

JULIO CESAR GUERRA LORENZANA
ABOGADO Y NOTARIO

12 calle 1-25, zona 10, Edificio Géminis 10, Torre Sur, oficina 501
Teléfono 2335-3183 y 4015-8780



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de octubre de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante GLORIA MARÍA TUMÍN AGUILAR, titulado FUNDAMENTOS JURÍDICOS QUE DETERMINAN EL QUEBRANTAMIENTO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD CONTENIDO EN LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CMCM/slh.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
 DECANO



Rosario





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser la fuente de sabiduría.
- A MIS PADRES:** Pedro e Imelda por el don de la vida y su inmenso amor.
- A MIS HERMANOS:** Aníbal y Zoila, con quienes comparto mi éxito, son el mejor regalo que me han dado mis padres.
- A MIS TÍOS:** Ramiro y Aminta por brindarme una segunda familia en su hogar.
- A MI PRIMA:** Hilda Ortiz por su apoyo profesional y cariño incondicional.
- A MI NOVIO:** Por su apoyo moral y espiritual en esta etapa de mi vida.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario guatemalteco.....	1
1.1. Nociones generales.....	1
1.2. Autonomía del derecho tributario	3
1.3. Diversos enfoques del derecho tributario	6
1.4. Fuentes del derecho tributario	8
1.5. Principios del derecho tributario	12
1.5.1. Principio de legalidad o reserva.....	12
1.5.2. Principio de capacidad contributiva	12
1.5.3. Principio de generalidad	13
1.5.4. Principio de igualdad	13
1.5.5. Principio de proporcionalidad.....	13
1.5.6. Principio de no confiscación principio de non solvet et repet	14
1.5.7. Principio de economía	14
1.5.8. Principio de no doble imposición	14
1.6. Relación jurídica tributaria	15
1.6.1. Características de la relación jurídica tributaria	16
1.7. Sujetos de la relación jurídica tributaria	16
1.7.1. Clases de sujetos pasivos	17
1.7.2. Categorías del sujeto por adeudo ajeno	18
1.8. Interpretación e integración del derecho tributario.....	19



Pág.

1.8.1. Método de interpretación doctrinario	20
1.8.2. Método de interpretación jurídica o legal	21

CAPÍTULO II

2. Garantías en materia tributaria.....	23
2.1. El poder tributario	23
2.2. Garantía de legalidad	27
2.3. Garantía de igualdad	33
2.4. Garantía de equidad.....	35
2.5. Garantía de proporcionalidad	37
2.6. Garantía de propiedad privada.....	39
2.7. Garantía de no confiscación.....	40
2.8. Garantía de capacidad de pago	41
2.9. Garantía de generalidad.....	42

CAPÍTULO III

3. Ley de Actualización Tributaria.....	45
3.1. Antecedentes de la Ley de Actualización Tributaria	45
3.2. Objeto de la ley	46
3.3. Rentas lucrativas	47
3.4. Exenciones	50
3.5. Sujetos pasivos	53
3.6. Renta bruta.....	54
3.7. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.....	54
3.8. Costos y gastos deducibles.....	55



	Pág.
3.9. Procedencia de las deducciones	67
3.10. Costos y gastos no deducibles	69
3.11. Limitación a la deducción de intereses	77
3.12. Tipo impositivo.....	79
3.13. Período de liquidación definitiva anual	80
3.14. Pagos trimestrales.....	80
3.15. Obligación de determinar y pagar el impuesto	82
3.16. Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta.....	83
3.17. Otras obligaciones.....	84
3.18. Régimen optativo de pago del impuesto del 31% de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	85
3.19. Impuesto Sobre la Renta.....	85

CAPÍTULO IV

4. Fundamentos jurídicos que determinan el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad contenido en la Ley de Actualización Tributaria.....	87
4.1. Situación, necesidades y exigencias fiscales en Guatemala.....	87
4.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria.....	92
4.2.1. Hecho generador.....	92
4.2.2. Tipo impositivo.....	96
4.2.3. Período de liquidación mensual.....	96
4.2.4. Obligación de determinar y pagar el impuesto	97
4.2.5. Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta.....	98



4.2.6. Obligaciones comunes para los regímenes de actividades
lucrativas 99

4.3. Análisis y comparación del régimen sobre las utilidades de actividades
lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria con el régimen optativo de
pago del impuesto sobre la renta 103

4.4. Garantías constitucionales vulneradas con la creación del régimen sobre
las utilidades de actividades lucrativas 105

CONCLUSIONES 113

RECOMENDACIONES 115

BIBLIOGRAFÍA 117



INTRODUCCIÓN

La presente investigación se realizó con el fin de analizar el Régimen Sobre Las Utilidades de Actividades Lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, normativa que surgió con la firma de los Acuerdos de Paz, para la modernización en la administración, recaudación y control eficiente de los tributos del Estado de Guatemala.

Asimismo, se analizaron y escudriñaron las normas relacionadas al Régimen Sobre Las Utilidades de Actividades Lucrativas, conforme al espíritu de la Ley, objetivo y principios del derecho tributario, comparándolas conforme a la realidad social y económica del país.

Esta investigación contiene cinco capítulos: en el primero se abordó el tema sobre el derecho tributario, en el cual se dan a conocer las nociones generales de la materia, la autonomía del derecho tributario, diversos enfoques del derecho tributario, sus fuentes y principios, en los cuales se centró el tema de investigación; en el capítulo dos se desarrollan las garantías en materia tributaria y en su mayoría contenidas en la legislación guatemalteca, tales como: El de legalidad contemplado en la Constitución Política de la República, al igual que equidad, proporcionalidad, capacidad de pago y generalidad, entre otros; en el tercero se desarrolla el Régimen Sobre Las Utilidades de Actividades Lucrativas de La Ley de Actualización Tributaria; determinando a los sujetos a quienes van dirigidas las normas, el objeto, así como las exenciones, gastos y costos deducibles y no deducibles, que se contemplaron para determinado grupo económico; en el capítulo cuatro se desarrolla el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, hecho generador, tipo impositivo, formas de pago y período de liquidación del impuesto; en el cinco se establecen los fundamentos jurídicos que determinan el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad contenido en la Ley de Actualización Tributaria.



El objetivo general de la investigación fue determinar y explicar la forma en la que el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas establecido por la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala contraviene los garantías contempladas en el derecho tributario guatemalteco; además, establecer los efectos fiscales de los nuevos regímenes. El objetivo formulado se alcanzó al establecer el quebrantamiento de las garantías constitucionales, así como la hipótesis formulada fue comprobada al determinar que se viola la garantía de proporcionalidad porque las reducciones en el pago de impuestos no son acordes a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Con el método científico, analítico y sintético se realizó el análisis sistemático de cada uno de los elementos de la investigación. De igual manera, se utilizó la técnica documental de investigación para analizar doctrinaria y legalmente el tema central.

Con el presente trabajo se pretende que el Estado, a través de sus órganos administrativos, realice un estudio íntegro sobre los efectos de la implementación del nuevo Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario guatemalteco

1.1. Nociones generales

El Estado para el cumplimiento del fin común y sostenimiento de sus organismos necesita obtener los medios necesarios económicos para tal fin, a éstos bienes recaudados son llamados tributos. De esta manera, el derecho tributario nació con la concepción de tributo definido como prestaciones pecuniarias coactivas regidas por los principios de legalidad y capacidad contributiva de que se sirve el Estado para obtener los medios económicos necesarios.

No obstante, el origen del pago de tributos comienza desde principios de la civilización, esto era una medida originalmente utilizada para mantener el sistema de gobierno funcionando y pagar a aquellos que lo administraban, los cargos públicos. Hoy en día gravar impuestos mantiene esta función y en ocasiones también es usado para modificar los comportamientos de consumo de la sociedad.

El derecho tributario, también es llamado derecho fiscal y se define como una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas y sociales por medio de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, estableciendo los impuestos, derechos y contribuciones especiales con el propósito de obtener de las personas, los ingresos que sirvan para sufragar el gasto público para el cumplimiento del bien común. De la misma



manera el Estado, establece la forma de administración de los impuestos obtenidos, el nacimiento de la obligación, su cumplimiento o incumplimientos, así como los procedimientos y procesos que pudieran surgir, implantando una sanción por la transgresión de las normas en esta disciplina.

Como se mencionaba, entre las distintas denominaciones que se le dan al Derecho Tributario, están el de derecho fiscal, con el cual se conoce en la legislación germana; y derecho impositivo, nombre que Alemania da al derecho financiero. Por su parte, el término derecho fiscal proviene de la palabra *fiscus*, que significa: cesta de mimbre, y era el lugar en el que los romanos acostumbraban a guardar el dinero, posteriormente se le llamó *fiscus* al tesoro del príncipe y *erario* al tesoro de la nación; finalmente se definió al término fiscal como el tesoro o erario que comprende el conjunto de bienes patrimoniales del Estado.

Por otro lado, el derecho impositivo es conocido como una imposición, fuerza u obligación de tributar. Sin embargo, la mayoría de los tratadistas latinoamericanos se refieren al mismo como derecho tributario, de igual forma que los tratadistas italianos; siendo éste el término más moderno, genérico y exacto utilizado.

El contenido del derecho tributario, se divide en dos partes: la primera llamada parte general, donde se encuentran las normas aplicables a todos los tributos, como los principios constitucionales, las fuentes de las normas tributarias, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y



sanciones tributarias, la recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la administración tributaria; es decir que contiene los principios de los cuales no puede prescindir el Estado porque con ellos logra la coacción de los que están obligados a colaborar con él económicamente. La segunda, llamada la parte especial, comprende las disposiciones específicas y gravámenes de los tributos del sistema tributario de cada país.

1.2. Autonomía del derecho tributario

Existen varias posiciones al respecto: las que niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario porque lo subordinan al derecho financiero; las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo; las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente, autónomo; y las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden un particularismo exclusivamente legal (esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste).

La capacidad de tomar decisiones sin intervención ajena es propia de la autonomía en cualquier rama del derecho y con mucha razón crean sus propias instituciones, conceptos, definiciones, como en el caso del derecho tributario (rédito, retención, impuesto, exención, sustitución, percepción, tasas, contribuciones especiales, etc.).



El tratadista Luigi de Litala explica que: “el derecho como conjunto de normas que regulan la actividad humana en la vida individual y social es unitaria, pero no obstante su unidad teológica, de acuerdo con las formas de vida humana que se propone regular y del fin que se propone alcanzar, se divide, diferenciándose y especificándose”¹. En consecuencia, el derecho es un todo, pero puede ser dividido en ramas especializadas, algunas de las cuales han evolucionado de gran manera, que han logrado independizarse por completo del derecho común.

Para citar un ejemplo se puede pensar en el derecho administrativo que nació del derecho financiero y el derecho tributario; por esto varios estudiosos del derecho aún los siguen relacionando, ya que siguen teniendo nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma definitiva a cuál de las ramas pertenece cada aspecto. Tal y como se menciona anteriormente, la materia tributaria es tan antigua, aún antes del nacimiento del derecho; sin embargo, de los dos aspectos que lo integran están el económico y el jurídico, pero al que menos importancia se le ha dado es al aspecto jurídico y es por este motivo que se deben retomar las más recientes concepciones doctrinarias que fundamentan la autonomía definitiva del derecho tributario.

Para unos autores, una rama jurídica es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, como lo expresa el tratadista Alberto Trueba Urbina, citando a Hugo Rocco: “Para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma,

¹ Mario, López Larrave. *Introducción al estudio del derecho procesal de trabajo*. Pág. 13.



es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informatorio de otra disciplina; que posea un método propio, es decir, que adopte, procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.”²

Para otros autores, una rama del derecho es autónoma por tres aspectos: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa. La autonomía didáctica también denominada autonomía docente, consiste en que la autonomía la adquiere por la disciplina, sus principios fundamentales, legales y doctrinales con las que se pueden demostrar hechos concretos, llevarse a la práctica.

La autonomía científica es la ciencia o conjunto de conocimientos bien estructurados, sometidos a un proceso lógico de conocimientos verdaderos y ciertos, conocido como método científico. Y la autonomía legislativa, establece que para que una rama del derecho se considere autónoma, debe tener sus propias leyes; es decir con sus normas sustantivas y procesales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad necesario para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. En tal virtud, es necesaria y obligatoria una ley que sea aprobada por el Congreso de la República de Guatemala.

²Trueba Urbina, Alberto. **Derecho procesal del trabajo**. Pág. 25.



Como resultado de la norma constitucional, se aprobó el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, obteniendo el derecho tributario guatemalteco autonomía legislativa, al contar con su instrumento legal específico para regular las relaciones de los contribuyentes y el Estado, la forma de aplicar las normas tributarias, la creación de impuestos, evitando que se apliquen normas supletorias que llevan a la confusión y duda en el manejo de los tributos y su forma de recaudación.

De igual manera, el Artículo 3 del Código Tributario fortalece la autonomía legislativa al establecer la necesidad de la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación tributaria, exenciones, base imponible, tipos impositivos, etc.

En conclusión, el derecho tributario se sitúa dentro de las ramas del derecho público con una autonomía didáctica y legislativa, en tanto que aún existe discusión sobre su autonomía científica, puesto que algunos la ubican dentro del derecho administrativo y otros dentro del derecho financiero. Sin embargo, la postura sostenida para este trabajo afirma que es autónomo, porque se rige por principios propios, posee instituciones, conceptos y objetos propios.

1.3. Diversos enfoques del derecho tributario

El derecho tributario al igual que otras ramas del derecho se relaciona con otras disciplinas, entre las cuales se encuentran:



- a. Enfoque administrativo del derecho tributario: Como se mencionó está relacionado con el derecho administrativo, y esta rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos de los contribuyentes, los procedimientos para su recaudación, los medios que pueden utilizar los contribuyentes para su impugnación. El Código Tributario en el Artículo 98 estipula que la administración tributaria es el ente encargado de verificar el cumplimiento de las leyes tributarias; en consecuencia, es un órgano administrativo facultado de velar por el fiel cumplimiento de las normas tributarias.

Conforme al Estado de Derecho de Guatemala, el poder coercitivo es ejercido a través de la ley emanada del Congreso de la República de Guatemala, ley que establece los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación del pago de impuestos del contribuyente.

- b. Enfoque constitucional del derecho tributario: Aquí se encuentran los principios que garantizan los derechos del contribuyente y el poder facultativo del Estado para establecer los tributos, el procedimiento legal para regularlos, etc. De estas normas constitucionales derivan las normas sustantivas, tales como el Código Tributario, inspirado en los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derecho de petición, proporcionalidad, igualdad, generalidad, equidad, entre otros.
- c. Enfoque financiero del derecho tributario: El derecho financiero es el conjunto de normas que regula la actividad financiera del Estado; es decir, disciplina y



administra las recaudaciones, la distribución del gasto entre sus diferentes organismos estatales y por su parte el derecho tributario se encarga de la recaudación planificada por el Estado.

- d. Enfoque procesal del derecho tributario: Se encuentra en las normas procesales, en los medios para resolver las controversias de intereses entre el fisco y el contribuyente, a tal grado que se entiende que el Código Tributario guatemalteco en los capítulos V, VI, VII del Título IV establecen los procedimientos, pudiendo ampararse en el proceso administrativo, procedimiento de restitución, impugnación de las resoluciones, medios de defensa, plazos.
- e. Enfoque penal del derecho tributario: El Estado a través de su poder coercitivo, busca el cumplimiento de las normas tributarias y en caso de su incumplimiento establece sanciones de carácter económico y normas que buscan tutelar los bienes y valores del derecho tributario. Algunos tipos penales que pueden señalarse en este enfoque son la estafa mediante cheque, defraudación y contrabando aduanero, falsificación de especies fiscales, entre otros que se encuentran contemplados en el Código Penal.

1.4. Fuentes del derecho tributario

Las fuentes, en sentido jurídico, son los elementos generadores del derecho, del cual emanan los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado. Las fuentes del derecho se clasifican en:



- a. Fuentes históricas: Son los elementos que permiten descubrir el nacimiento del derecho tributario a través de los acontecimientos en la historia y en ella se encuentran varios documentos que en su momento tuvieron vigencia en el derecho tributario, tales como el Digesto, Institutas, papiros, textos, novelas, las leyes de indias y documentos descubiertos escritos por los mayas.

- b. Fuentes reales: Son los hechos, actos o acontecimientos sociales, culturales, políticos y movimientos por los cuales el Estado se ve obligado a crear normas jurídicas que regulen estas actividades, en el caso del derecho tributario entre el Estado y los contribuyentes.

Para la creación de una norma jurídica, el organismo legislativo introduce en la parte considerativa, las razones que orientaron la aprobación de la normativa. Actualmente el Congreso de la República de Guatemala ha creado varias leyes de carácter tributario, tales como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Tributario, la Ley de Actualización Tributaria, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otras.

- c. Fuentes formales: Es la recopilación de las fuentes históricas y reales que son resultado del proceso legislativo que plasma la voluntad del Estado. Las fuentes formales son:
 - i. La legislación: Ésta es la principal fuente del derecho tributario y se define como el conjunto de leyes vigentes de un Estado, siendo la de mayor jerarquía la



Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes constitucionales; seguidamente se encuentran las leyes ordinarias creadas por el Organismo Legislativo y los Convenios y Tratados Internacionales; el de menor jerarquía serán los reglamentos, en donde se desarrollan las normas de las leyes ordinarias.

- ii. La Constitución Política de la República de Guatemala: En ella está estructurada la organización del Estado, los principios fundamentales y todo el ordenamiento jurídico de la nación, así como las atribuciones y limitaciones del poder del Estado. En esta ley suprema, se desarrollan los principios fundamentales de legalidad, el cual establece que todos los tributos deben ser creados a través del proceso legislativo, esta disposición está regulada en el Artículo 239 de la Constitución referida.

Entre las normas que son fuentes del derecho tributario en la Constitución Política de la República de Guatemala se tienen: Artículo 12. Derecho de defensa; Artículo 15. La ley no tiene efecto retroactivo; Artículo 24. Revisión de documentos relativos al pago de impuestos; Artículo 28. Las peticiones deben resolverse en 30 días; Artículo 30. Los actos administrativos son públicos; Artículo 31. El libre acceso a archivos y registros públicos; Artículo 41. Prohibición de multas confiscatorias.

- a. La ley ordinaria: Son normas jurídicas creadas por el Congreso de la República de Guatemala, por medio del proceso legislativo, sin infringir los principios constitucionales y llevan implícitas las garantías establecidas en la ley suprema.



- b. Decreto Ley: Estas normas son creadas por gobiernos de facto, sin intervención del poder legislativo, por lo que no son propios dentro de un Estado de derecho como el de Guatemala.

- c. Los Tratados y Convenios Internacionales: Estos son acuerdos suscritos entre diferentes países sobre un asunto determinado, en el cual crean, modifican y extinguen derechos y obligaciones recíprocos. Son fuentes formales ya que pueden convertirse en ley, aunque esto dependen de una aprobación del órgano legislativo.

- d. Reglamentos: Estas fuentes son un conjunto de normas creadas por el poder ejecutivo.

- e. Otras fuentes: Entre las otras fuentes del derecho están en primer lugar la Jurisprudencia, que consiste en varios fallos reiterados dictados en un mismo sentido y su función radica en la interpretación que le da a las normas vigentes. Asimismo, la costumbre es una fuente del derecho porque ayudan a interpretar las normas fiscales, desde la observancia constante y uniforme de una determinada regla de conducta dentro de los miembros de una comunidad.

Las fuentes del derecho tributario guatemalteco de conformidad con el Artículo 5 del Código Tributario son: a) Las disposiciones constitucionales, b) Las leyes ordinarias y decretos leyes, c) Los tratados y convenciones internacionales ratificadas por el Organismo Legislativo, d) Los Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Presidente de la República.



1.5. Principios del derecho tributario

Son los elementos mínimos con los que deben cumplir las contribuciones y se dividen en:

1.5.1. Principio de legalidad o reserva

También denominado de estricta legalidad, es la potestad tributaria que debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*) y la administración tributaria somete su actuación dentro de la ley, evitando con eso la arbitrariedad.

1.5.2. Principio de capacidad contributiva

Es el límite material en cuando al contenido de la norma tributaria, garantizándola justicia y razonabilidad. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. Además este principio establece que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y modo que sea más conveniente al contribuyente pagarlo, ya que el pago del impuesto no debe causarle un daño a su economía, provocándole una carga excedente.



1.5.3. Principio de generalidad

Este principio consiste en las condiciones que reúne una persona para ser sujeto colaborador de la tributación, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido sin importar el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura; es decir, que nadie debe ser eximido del pago del tributo por privilegios. Sin embargo, se encuentran sujetos que tributan menos o que no tributan, esto no significa que tengan privilegios, sino que se fundamentan por la situación en que se encuentra, ya sea económicas, sociales o políticas.

1.5.4. Principio de igualdad

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. Consecuentemente, este principio defiende a los contribuyentes que se considere objeto de discriminación

1.5.5. Principio de proporcionalidad

En este principio, se exige que al fijar las contribuciones sea hagan en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, para que el aporte no sea desproporcionado y que en la medida que vaya aumentando su patrimonio, mayor sea su contribución tributaria. En consecuencia, debe entenderse que el tributo no debe ser



regresivo, considerando que el contribuyente ha aumentado su riqueza, puesto que estaría en posición de privilegios, frente al resto de los contribuyentes con menor riqueza.

1.5.6. Principio de no confiscación principio de non solvet et repet

Significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada y respeta el derecho de propiedad del sujeto como límite al poder tributario del Estado.

1.5.7. Principio de economía

Indica que lo recaudado sea mayor al gasto funcional para recaudarlo; además que el tributo que se recaude sea mínimo por parte del contribuyente, ya que estos recursos pueden tener una mayor productividad en manos del sujeto pasivo.

1.5.8. Principio de no doble imposición

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídicas tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. Lo que busca este principio es evitar la múltiple imposición de tributos y como solución a este problema se plantean dos soluciones: la separación de fuentes y la coparticipación, la primera consiste en



distribuir los tributos entre los organismos del Estado y la segunda, en que el Estado centraliza la recaudación y es él quien se encarga de distribuirlo entre sus organismos, proporcionándoles de un fondo común.

1.6. Relación jurídica tributaria

En la doctrina se la han dado diferentes denominaciones a la relación jurídica tributaria, obligación tributaria, deuda tributaria, relación de deuda tributaria, crédito impositivo, relación jurídica tributaria sustancia y relación jurídica tributaria principal.

El Código Tributario en el Artículo 14, establece: “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”.

En este sentido, la relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el fisco como sujeto activo, a quien se le denomina acreedor y el contribuyente, el deudor, quien está obligado a la contribución económica del país. Así, la relación jurídica tributaria nace de los supuestos establecidos en diferentes leyes, y que tienen como objeto el cumplimiento de prestaciones, ya sea de dar, hacer, no hacer y de tolerar.

1.6.1. Características de la relación jurídica tributaria

Las características de identifican la relación jurídica tributaria son:

- Al existir una ley el Estado ejerce su derecho de cobro como acreedor en contra del deudor y lo hace al amparo de esta normativa.
- Debe existir un destinatario legal tributario: Es la persona a quien se le atribuye el hecho imponible, está condicionado al pago del tributo, con excepción de los que se encuentran exonerados.
- El destinatario legal tributario debe ser un particular: El destinatario legal tributario deben ser los particulares, es decir que no pertenezcan al Estado, en este caso los organismos del Estado carecen de capacidad contributiva.
- La relación jurídica tributaria se establece entre personas: Esto significa que las cosas no tienen capacidad contributiva, solamente las personas, puesto que ellas son sujetos de derecho y obligaciones.

1.7. Sujetos de la relación jurídica tributaria

Estos son los elementos personales de la relación jurídica tributaria, y se establece entre un ente público (fisco) y los particulares (contribuyentes). Existe un elemento activo y un pasivo; es decir, alguien que obtiene el pago de los impuestos, el sujeto



activo (fisco) y un obligado al cumplimiento de tal prestación, el sujeto pasivo (contribuyente):

- a. Sujeto activo: El Código Tributario en el Artículo 17, establece: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”. De conformidad con la norma, puede ser sujeto activo únicamente el Estado y sus entidades públicas; la ley le confiere el derecho de recibir y exigir los tributos; se pone en práctica cuando el particular cumple con la obligación.

En esta relación jurídica, hay un ente encargado de velar por la administración del régimen tributario, recaudación, control y fiscalización de los tributos que percibe el Estado, correspondiéndole tal labor a la Superintendencia de la Administración Pública. Es importante destacar que los únicos organismos del Estado que administran y fiscalizan sus tributos son las municipalidades.

- b. Sujeto pasivo: Es la persona sometida al poder tributario y obligada a satisfacer el tributo al sujeto activo, comúnmente se le llama contribuyente. En el Artículo 18 del Código Tributario se define como: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.”

1.7.1. Clases de sujetos pasivos

- a. Sujeto pasivo principal: En la doctrina también se le llama causante y contribuyente, es el sujeto principal de la relación tributaria, en él recae la obligación de cumplir



con la tributación de conformidad con la ley.

- b. Sujeto pasivo por adeudo ajeno: En las legislaciones de algunos países designan el pago del tributo a personas ajenas al pago de la obligación principal, sin que sean las que realicen el hecho imponible, convirtiéndose en un verdadero y propio deudor.

1.7.2. Categorías del sujeto por adeudo ajeno

Los responsables por representación (Artículo 26 del Código Tributario) son los obligados de realizar el tributo en virtud de los bienes que administran, por ejemplo: los padres, tutores o administradores de bienes de menores y representantes de incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas, los mandatarios, los síndicos de quiebras y depositarios de concurso de acreedores. Claro está, que esta responsabilidad se limita al monto de los bienes que administran.

Es solidaria la responsabilidad tributaria cuando dos o más personas responden al cumplimiento total del hecho imponible con sus bienes y derechos, en consecuencia el Estado puede exigir indistintamente a cualquiera de los responsables el pago total de la deuda tributaria.

Asimismo, se encuentran los agentes de retención o percepción. El Artículo 28 del Código Tributario dice que: "Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley que intervengan en actos, contratos u



operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Y los Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria". Así, la naturaleza jurídica del agente de retención, es la de un sujeto obligado; es decir un sujeto pasivo.

1.8. Interpretación e integración del derecho tributario

Para interpretar una norma jurídica se debe establecer su verdadero sentido y alcance, lo que se interpreta no es la ley, sino a la realidad del texto, lo que quiso instituir el autor de la misma. El Artículo 4 del Código Tributario postula los principios aplicables a interpretación. "La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial."

Por otro lado, el Artículo 5 del mismo cuerpo legal establece: "En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no



podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

1.8.1 Método de interpretación doctrinario

- a. Interpretación estricta o literal: Al leer la norma se deduce fácilmente lo que está establecido, tiene un solo sentido y significado. Este método asegura los derechos de los sujetos tributarios y respeta la seguridad jurídica. Sin embargo, éste método puede llevar a conclusiones erróneas al legislador, porque a veces la terminología que se emplea en la redacción de las normas jurídicas no se adecúa a lo que se quiso plasmar en ellas.
- b. Interpretación restrictiva: Reduce la interpretación de la norma y se limita al significado de la o las palabras que contiene la norma jurídica.
- c. Interpretación extensiva: Amplía la interpretación de las palabras que contiene la norma jurídica.
- d. Interpretación económica: Los tributos provienen de la riqueza de los contribuyentes, por esa razón atiende a la naturaleza económica de la norma.



1.8.2. Método de interpretación jurídica o legal

Se encuentra establecido en el Artículo 4 del Código Tributario y el orden jerárquico:

- Principios de la Constitución Política de la República

- Principios del Código Tributario

- Principios de las leyes tributarias específicas

- La Ley del Organismo Judicial.





CAPÍTULO II

2. Garantías en materia tributaria

2.1. El poder tributario

Se denomina supremacía tributaria, potestad fiscal, poder de imposición y poder tributario, en el derecho tributario guatemalteco, la potestad que tiene el Estado de dictar leyes que impongan tributos sometidos a su competencia. Este poder según se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala ha quedado consagrado en el Artículo 171 “Corresponde también al Congreso: ...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...” y Artículo 239. “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.”

En consecuencia, el Estado está facultado para:

- Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción.



- Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario.

- Definir las infracciones y establecer sanciones.

- Establecer beneficios y garantías para la deuda tributaria.

- Normar las formas de extinción de la obligación tributaria.

- Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

En sentido abstracto la potestad tributaria del Estado lo coloca en un punto superior o supremo comparado con el de sujeción del contribuyente; la Constitución Política de la República de Guatemala faculta al Estado con el poder tributario imponer tributos y de autoridad administrativa para su vigilancia, es ejercida por la Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con los Artículos 1 y 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria:

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



- “Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.”

El poder tributario reviste de características que lo distinguen:

- Originario: La soberanía radica en el pueblo, éste a su vez lo delega al Estado para que gobierne en su favor, por esa razón decimos que el poder tributario reviste del carácter originario, pues del titular de ese poder es el Estado y de él se origina la facultad de crear, modificar y extinguir las normas que obligan al pago de los impuestos y tributos.
- Irrenunciable: El Estado no puede renunciar a esta característica esencial, porque dejaría de ser un Estado soberano, aunque sí podría abstenerse a ejercitarlo en algunas situaciones, pero nunca renunciar a él.
- Indelegable: Esta es una característica que se encuentra relacionada con la anterior, es un atributo personalísimo del poder tributario, no puede ser cedido, vendido, traspasado, donado a otra persona; es el Estado el único ente que ostenta el poder tributario, de tal manera que no puede delegar transitoria ni temporalmente



esta atribución que el ordenamiento jurídico le ha revestido.

- Imprescriptible: Es un derecho que no se pierde por el transcurso del tiempo, ni por dejar de ejercerlo. Diferente es, cuando se pierde el derecho de cobrar los tributos, derechos o acciones por no haberlo exigido en el plazo establecido.

- Legal: El principio de la legalidad de los impuestos es la base sobre la cual descansa la estructura del poder tributario establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también de las normas de caracteres ordinarios y reglamentarios.

- Limitado: El poder tributario queda limitado por sus principios constitucionales.

Ahora bien, el poder tributario está limitado por garantías que establecen determinadas pautas, sobre las cuales se debe desarrollar la imposición de tributos. Por ello el Estado en uso de su facultad impositiva tributaria, debe cumplir con los requerimientos que pregonan estas garantías, y que a su vez representan un límite en favor del sujeto pasivo; de tal manera, que la observancia de las garantías tributarias permite al Estado desarrollar este poder de forma garantizada respecto de los sujetos obligados, y que asimismo pueda percibir y administrar de los ingresos tributarios con el respaldo jurídico de haberse impuesto con base a criterios constitucionalmente establecidos.



2.2. Garantía de legalidad

Denominada garantía de estricta legalidad o garantía común del derecho tributario, demanda la presencia de leyes que establezcan los tributos exigibles, determinando en estas mismas, los elementos del tributo, su objeto, sujetos, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal, así como las demás reglas impositivas. Es la norma básica de la creación normativa en el ámbito tributario, mediante la cual se excluye que la regulación de otras materias se realice por cauces distintos a la ley. La reserva de ley se configura así como el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la sanción y aprobación de normas; y supone, ante todo, un límite general a la potestad reglamentaria de la administración.

Esta garantía se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales emanadas del Poder Legislativo. Constituye un límite del poder tributario, aunque está constituida en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el que se dice 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."

Es la expresión más inmediata y directa de la voluntad popular y la primera fuente del derecho tributario, subordinada a la Constitución. Por ello, en los sistemas democráticos con separación de poderes, se reserva a la ley la regulación básica y esencial de todo el ordenamiento jurídico.

Constitucionalmente la garantía de legalidad se ha identificado con el consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes, es decir, que sean los propios ciudadanos por medio de sus representantes quienes determinan la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir. Asimismo, esta garantía brinda certeza jurídica, que brinda al contribuyente conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones tributarias y la exigencia al respeto de la garantía de legalidad.

El tributo es la prestación patrimonial impuesta unilateralmente por el Estado unilateralmente con el fin de satisfacer sus necesidades y cumplir con el bien común, establecido con arreglo a la ley. Ningún tributo puede ser exigido sin que una ley previa que lo autorice.

La ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujeto pasivo), cuánto hay que pagar (base tipo, cuota) y otros elementos esenciales como los supuestos de responsabilidad o los plazos de prescripción.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad expone: “El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente; o como la define el tratadista Héctor



Villegas: El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”³

El hecho generador de la relación tributaria es el constituido como “...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario dice: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período...”⁴

Las exenciones. También queda reservado a la ley establecer las exenciones y beneficios tributarios, que garantizan evitar los privilegios injustificados para determinados contribuyentes, al respecto la Corte de Constitucionalidad expresa que:

³ Gaceta No. 11, Expediente No. 182-88, Sentencia: 03-02-89, Pág. 19.

⁴ Gaceta No. 31, Expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, Sentencia: 11-02-94, Pág. 24.



“... Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no...”⁵ Y además que “... En materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas...”⁶

El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria afirma la Corte de Constitucionalidad “... el Código Tributario... Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento

⁵ Gaceta No. 27, Expediente No. 284-92, Sentencia: 23-02-93, Pág. 20.

⁶ Gaceta No. 54, Expediente 105-99, Sentencia: 16-12-99, Pág. 41.



de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el Artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aún más, en los Artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable. La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el Artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. La actividad profesional de los contadores públicos, auditores y peritos contadores como profesionales, en consecuencia, queda sujeta a esta sola norma legal que los hace responsables por dolo y sin señalar responsabilidad solidaria; de ahí que, cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la Ley le dan...”⁷

La base imponible y el tipo impositivo sigue considerando “... es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando,

⁷ Gaceta No. 31, Expediente No. 231-93, Sentencia: 08-02-94, Pág. 12.



deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura en caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación en relación Estado-contribuyente...”⁸

Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias finaliza exponiendo “... 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 normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Del mismo modo la Corte de Constitucionalidad declara que “... La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la

⁸ Gaceta No. 8, Expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; Sentencia: 12-05-88, Pág. 23.



finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria...”⁹

2.3. Garantía de igualdad

Esta garantía se encuentra consagrada en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. “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 fraterna entre sí.”

Según indica la Corte de Constitucionalidad: “...el Principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4º. De la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratados desigualmente, conforme sus diferencias... Este tribunal constitucional se fundamenta en el hecho que el ser humano tiene desigualdades no solamente económicas, sino también sociales y físicas, divide esta garantía desde un punto de vista constitucional y como un principio general del Derecho, para lo cual ha expresa que... “Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la

⁹ Gaceta No. 31, Expediente No. 231-93, Sentencia: 08-02-94, Pág. 11.



ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad.”¹⁰

Esta garantía también llamada igualdad implícita, prohíbe cualquier clase de discriminación y se ve íntimamente ligada con la garantía de proporcionalidad al otorgar a contribuyentes con menor riqueza; es decir, en estado de desigualdad ante los que tienen mayores recursos, beneficiando con el pago de un porcentaje menor de tributos. En este caso, también se desarrolla el principio de justicia al tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual a los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar a todos los casos por igual.

El Organismo Legislativo tiene la facultad de crear leyes y normas de carácter tributarios rigiéndose por la garantía de igualdad consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala, en consecuencia no puede ningún otro organismo administrativo, ni el propio ente legislador establecer reglas o normas que permitan que la relación entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídica no esté en un plano de

¹⁰ Opinión consultiva emitida por solicitud del Presidente de la República, Gaceta No. 59; Expediente No. 482-98, Resolución: 04-11-98, Pág. 698.



completa igualdad.

En los casos concretos para justificar el quebrantamiento de esta garantía, el juzgador debe fundamentarse suficiente y razonablemente, de tal manera que excluya cualquier arbitrariedad; sin embargo hay casos en los cuales puede parecer que se ha vulnerado esta garantía, pero quien esté juzgando situaciones desiguales, se basa en razones y apreciaciones justas.

2.4. Garantía de equidad

Implica que el sistema impositivo tributario debe ser justo y equitativo; y a su vez, asociado a la capacidad de pago de las personas. Según se establece en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al Garantía de capacidad de pago.”

La Corte de Constitucionalidad ha declarado que el sacrificio de los contribuyentes en la tributación debe ser igual, que a mayor capacidad contributiva, mayor ha de ser la incidencia y señala: “Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversas individualidades de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente”.¹¹ Esto significa que el órgano legislativo limita a través de esta garantía el poder tributario del Estado,

¹¹ Gaceta No. 37, Expediente No. 167-95, Sentencia: 28-09-95, Pág. 45.



porque fija expresamente parámetros que establecen tipos impositivos mínimos y máximos, así como exenciones a determinados contribuyentes que quedan constituidos en la ley.

Por otra parte, en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el Congreso de la República se rige por la equidad y justicia tributaria para determinar y decretar normas tributarias.

Conforme a esta garantía se debe gravar de igual manera a todos los contribuyentes que se encuentren en una situación que coincida con lo que la norma señala como hecho generador; es importante tomar en cuenta la situación del contribuyente que soporta la carga tributaria y no solamente lo que establece la norma. Un tributo es justo y equitativo, cuando devienen de normas constitucionales.

Así como el hecho generador ha de ser justo y equitativo, también los beneficios y exenciones a ciertos contribuyentes; puesto que es razonable respaldar a personas que han sufrido un detrimento en su riqueza por circunstancias fuera de su alcance, como los hechos de la naturaleza, situaciones políticas, guerras, enfermedades; y al contrario no sería justo y equitativo conferir beneficios y exoneraciones a quienes se encuentren en Estado moroso por dejar de cumplir con su obligación tributaria, para evadir impuestos.



2.5. Garantía de proporcionalidad

Implica por una parte, que la fijación de cargas a los sujetos pasivos sean en proporción a su capacidad contributiva, en correspondencia al patrimonio, a las ganancias y a los consumos de las personas, para que no sea desproporcional el pago del impuesto; por otro lado, se requiere prohibir la progresividad del impuesto, lo cual implica que, las contribuciones que hacen las personas a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza.

Por su parte Fernando Lanz Cárdenas citando a Fonrouge expresa: “lo único importante es que la tributación no sea absurda y arbitraria, la discreción y razonabilidad de los impuestos es circunstancial y debe apreciarse de acuerdo a las exigencias de tiempo, lugar y finalidades económico-sociales, ya que ciertos topes que hoy se reconocen como moderados fueron estimados exorbitantes en el pasado.”¹²

Esta garantía se desarrolla mediante el establecimiento de una tarifa progresiva, de tal forma que manera que el sujeto pasivo que obtenga ingresos elevados tribute en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos; es decir, que más grava a quien más gana, en consecuencia menos grava a quien menos gana, estableciéndose, además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.

¹² Diccionario jurídico mexicano. Pág. 2614.



Las garantías tributarias buscan satisfacer las necesidades de recaudación del Estado, así como la protección de los derechos del contribuyente; sin embargo, no es sencillo determinar con exactitud cuando un tributo es proporcional, lo que queda demostrando con ejemplos de impuestos que violan esta garantía. La garantía de proporcionalidad se traduce en la observancia al sistema tributario inspirado en ideales de justicia, con base a los siguientes tres postulados:

El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.



2.6. Garantía de propiedad privada

Limita el poder tributario en función de la propiedad privada de las personas, garantizando a los ciudadanos la protección de sus bienes frente a las posibles arbitrariedades que puedan suscitarse de la imposición de tributos injustos que atenten contra su propiedad, de conformidad con lo establecido en el Artículo 39 de la Constitución Política de la República: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

Se deduce que nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino por casos expropiación por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público comprobados de conformidad con el Artículo 40 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Sin embargo, el tributo constituye un límite y excepción al derecho de propiedad privada, la Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven.



2.7. Garantía de no confiscación

Esta Garantía quedó consagrada en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República al indicar: "...Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido."

Los contribuyentes deben contribuir económicamente para sufragar los gastos de los organismos del Estado, aportando una parte justa de su riqueza (ingresos), pero nunca una contribución que constituya la totalidad de los ingresos netos que haya percibido, porque el Estado actuaría como un ente confiscatorio, de igual forma el tributo es confiscatorio cuando grava la totalidad de los ingresos del contribuyente o los mismos no existen. Cuando se imponga un tributo a los contribuyentes, el legislador debe inspirarse en el principio de justicia, respetar la aptitud contributiva y que no exceda el límite de riqueza de los sujetos obligados.

La Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven, sin embargo, prohíbe el carácter de confiscatorios, es decir que no deben existir tributos confiscatorios; un tributo debe gravar los ingresos generados y no la fuente generadora de los ingresos; un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago.

2.8. Garantía de capacidad de pago

Según indica la Corte de Constitucionalidad: "...Este Garantía tributario garantizado por la Constitución, 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 en consideración las diversidades individuales de acuerdo a las capacidad económica personal de cada contribuyente..."¹³

Alberto Tarsitano define la capacidad de pago como "una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización, y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible."¹⁴

Todos los ciudadanos de una nación deben contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deben contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago, menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo; de tal modo que las normas tributarias deben inspirarse en la garantía constitucional de capacidad de pago. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe

¹³ Gaceta 37, Ob. Cit.

¹⁴ Estudios de derecho constitucional tributario, Pág. 307.



considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo. Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.

2.9. Garantía de generalidad

Cuando un contribuyente se halla en las condiciones que marcan la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera que sea el sujeto; esto no significa que todos tengan que pagar un tributo según la generalidad, sino más bien, de que nadie debe ser eximido por privilegios; es decir, que el gravamen se establecerá de tal forma que cualquier persona y hecho generador del tributo se pague.

La generalidad tributaria es un principio del derecho tributario y evita las discriminaciones arbitrarias a la hora de imponer los tributos a ciertos sujetos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. No significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas, es decir que no puedan concederse exenciones o rebajas, pero por motivos fundados. Aquellas personas sin capacidad contributiva no deben pagar impuestos, y quienes más tienen deben abonar más. El principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia.



Imponer tributos es un derecho y un deber del Estado, ya que necesita de esos fondos para que todos los habitantes puedan acceder a sus necesidades básicas de salud, justicia, educación y seguridad, y es deber de los más beneficiados económicamente contribuir a que todos vivan dignamente en una sociedad solidaria.

Las leyes son las que imponen las cargas contributivas, y tienen carácter general, característica de todas las leyes, no solamente las tributarias, y por lo tanto alcanza sin excepción a todos los sujetos comprendidos en su normativa. Todos aquellos (personas físicas o jurídicas) que generen el hecho imponible previsto por la norma, que dé lugar a la imposición, deben tributar sin excepciones arbitrarias. Excluye también la aplicación de tributos a personas determinadas en consideración a circunstancias discriminatorias, lo que se garantiza al obligarse que deba ser la ley la que establezca el impuesto, el modo y la cantidad a abonar, respetando además la no confiscatoriedad, estableciendo así la seguridad jurídica de los contribuyentes





3.2. Objeto de la ley

En la parte considerativa, los legisladores justificaron la creación de esta nueva norma tributaria fundamentándose en principios de justicia social y la obligación constitucional de aportar una parte de su riqueza a los gastos públicos para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido que los lleve a cumplir con la realización del bien común.

Por otro lado, el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal propuso materializar los principios y compromisos adquiridos por el Estado de Guatemala en los Acuerdos de Paz, entre ellos la suscripción de un pacto fiscal y la modificación de normas legales que hicieran efectivo la modernización del Estado, lo que implica una administración, recaudación y control más eficiente de los impuestos.

Asimismo, el Artículo 1 establece el objeto de la Ley refiriéndose al Impuesto Sobre la Renta que: "Se decreta un impuesto sobre toda la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro."

El impuesto grava todas las rentas que se obtengan de las personas que se encuentren en el territorio guatemalteco, y se genera cada vez que se producen las rentas y se determinan conforme a los regímenes establecidos para cada categoría.



En el Artículo 3 se reafirma el ámbito de aplicación de la Ley, al establecer que: “Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido, éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala”.

En síntesis, el objeto de la Ley es incrementar los ingresos tributarios para fortalecer las finanzas públicas del Estado y cumplir con los compromisos adquiridos con el Pacto Fiscal para el Cambio, así como disminuir la deuda pública y crear un fondo para contingencias nacionales.

3.3. Rentas lucrativas

Son actividades lucrativas las que contemplan uno o varios factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

El Artículo 2 grava las rentas según su procedencia:

1. Las rentas de actividades lucrativas
2. Las rentas del trabajo
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital



Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este Artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.”

En el Artículo 4 se califican las rentas de fuente guatemalteca, estén gravadas o exentas, detallando en el numeral 1. las rentas de actividades: “Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de:

- a. La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b. La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- c. La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.



- d. El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.
- e. Los servicios de comunicaciones de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones.
- f. Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes.
- g. Los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.
- h. La producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.



- i. Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.

- j. Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

- k. Los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesionales, oficios y artes sin relación de dependencia”.

3.4. Exenciones

Entre las normas reformadas en el Impuesto Sobre la Renta, se incluyen las exenciones generales al impuesto reguladas en el Artículo 8 y las exenciones en las rentas de actividades lucrativas en el Artículo 11. En la Ley de Actualización Tributaria según Artículo 8, se dice: “Están exentos del impuesto:

- 1. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, excepto las provenientes de personas jurídicas formadas con capitales mixtos, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o



de retención que pudieren corresponderles.

2. Las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país, sin perjuicio de las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles.
3. Los centros educativos privados, como centros de cultura, exclusivamente en las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.
4. Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto Número 431 del Congreso de la República “Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.
5. Las rentas que obtengan las iglesias, exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet, comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades.”



El numeral segundo reafirma la exención de todo pago de impuesto, arbitrios y contribuciones a las universidades del país de conformidad con el Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pero les otorga facultades para actuar como agentes de retención.

Por su parte, el Artículo 11 establece que "Están exentas del impuesto:

1. Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o al servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades, en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades.
2. Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de operaciones con terceros si están gravadas".



3.5. Sujetos pasivos

Los contribuyentes son los sujetos pasivos obligados a aportar una parte alícuota de sus ingresos para el sostenimiento del Estado, y el Artículo 12 de la Ley de Actualización Tributaria indica que: “Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país que, que obtengan rentas afectas en este título.

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

El Artículo 13 del mismo cuerpo legal establece: “Son sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agentes de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto.” En este caso, la Ley establece la obligación solidaria a los agentes de retención y conforme al Artículo 29 del Código Tributario, por ningún motivo queda exento de pagar las sumas que debió retener o percibir.



3.6. Renta bruta

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta derogada por la Ley de Actualización Tributaria señala que “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición”.

El Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria establece que “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Asimismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias surgidas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos. ”

En síntesis, la renta bruta son los ingresos devengados o percibidos por una entidad en el período contable.

3.7. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

La Ley de Actualización Tributaria crea a través del Artículo 14, dos nuevos regímenes



para las actividades lucrativas, el primero es el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, al cual se le conocía como: régimen optativo; el segundo régimen es el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, el que reemplaza al régimen general.

El Artículo 18 del mismo cuerpo legal, establece que “Los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos se valoran, para efectos tributarios, según el precio de adquisición o el costo de producción, o como se dispone en otras partes de este libro” (El libro I).

En el Artículo 8, la Ley de Actualización Tributaria afirma que los contribuyentes que se rigen por el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

3.8. Costos y gastos deducibles

El Artículo 21 determina: “Se considera costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes:

1. El costo de producción y de venta de bienes.



2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios.
3. Los gastos de transporte y combustibles.
4. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero.

La deducción máxima por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley, se limita a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre la renta bruta.

5. Tanto el aguinaldo como la bonificación anual para los trabajadores del sector privado y público (bono 14), serán deducibles hasta el cien por ciento (100%) del salario mensual, salvo lo establecido en los pactos colectivos de condiciones de trabajo debidamente aprobados por la autoridad competente, de conformidad con el Código de Trabajo.
6. Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social – IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala -IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación y Productividad -INTECAP- y otras cuotas o desembolsos obligatorios establecidos por ley. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y la Superintendencia de Administración Tributaria están obligados a intercambiar la información proporcionada por los



patronos respecto de los trabajadores, en forma detallada, sin incluir los datos protegidos por la reserva de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes. Dicho intercambio de información deberá ser periódico, en períodos no mayores de tres meses.

7. Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones y las primas por planes de previsión social, tales como seguros de retiro, pensiones, seguros médicos, conforme planes colectivos de beneficio exclusivo para los trabajadores y los familiares de éstos, siempre y cuando cuenten con la debida autorización de la autoridad competente.
8. Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral por el monto que le corresponda al trabajador conforme las disposiciones del Código de Trabajo o el pacto colectivo correspondiente; o las reservas que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones son procedentes, en tanto no estuvieran comprendidas en las pólizas de seguro que cubran los riesgos respectivos por tales prestaciones.

Las indemnizaciones están limitadas hasta el monto que les corresponde conforme al Código de Trabajo o pactos colectivos y cualquier excedente constituye no deducible del impuesto.



9. El cincuenta por ciento (50%) del monto que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, hospitales, servicios de asistencia médica y salubridad, medicinas, servicios recreativos, culturales y educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus familiares que no sean socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto, ni parientes del contribuyente o de dichos socios dentro de los grados de ley. Tal deducción será procedente siempre y cuando el contribuyente registre contablemente y documente individualmente la inversión efectuada a cada aspecto a que se refiere el presente numeral. No serán deducibles las inversiones en servicios por los que los trabajadores realicen pagos totales o parciales por la prestación de los mismos.

10. El valor de las tierras laborables inscrito en la matrícula fiscal, que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores, siempre que la adjudicación sea inscrita en el Registro General de la Propiedad, a favor de trabajadores que no sean parientes del contribuyente en los grados de ley, ni del causante en el caso de sucesiones, ni de socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.

11. Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos exclusivamente en caso de muerte, siempre que el contrato de seguro no incluya devolución alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate, para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado. También se puede deducir las primas por concepto de seguro por accidente o por enfermedad del personal empleado por el contribuyente, por la parte que le corresponda pagar al empleador, durante la vigencia de la relación



laboral. Estas deducciones sólo son aplicables si el seguro se contrata en beneficio exclusivo del empleado o trabajador o los familiares de éste.

12. Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, siempre que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
13. Los arrendamientos de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.
14. El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios en edificaciones de inmuebles arrendados, en tanto no fueren compensadas por los arrendantes, cuando se haya convenido en el contrato. Los costos de las mejoras deben deducirse durante el plazo del contrato de arrendamiento, en cuotas sucesivas e iguales. Excepto en los casos de construcciones en terrenos arrendados, cuando se haya convenido en el contrato que los arrendatarios serán los propietarios de la construcción, quienes las deben registrar como activo fijo, para efectos de la depreciación por el tiempo de vigencia del contrato.
15. Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan los recargos, intereses y las multas por infracciones tributarias o de otra índole, aplicadas por el Estado, las municipalidades o las entidades de los mismos; también se exceptúa el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos, cuando no constituyan costo.



16. Los intereses, los diferenciales de precios, cargos por financiamiento o rendimientos que se paguen derivado de: i) instrumentos financieros; ii) la apertura de crédito, el crédito documentario o los préstamos de dinero; iii) la emisión de títulos de crédito; iv) operaciones de reporto; v) el arrendamiento financiero; el factoraje, la titularización de activos o cualquier tipo de operaciones de crédito o de financiamiento. Todos los intereses para ser deducibles deben originarse de operaciones que generen renta gravada al contribuyente y su deducción se establece de acuerdo al Artículo referente a la limitación de la deducción de intereses establecida en este libro.
17. Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delitos contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente.

Cuando existan seguros contratados o la pérdida sea indemnizada, lo recibido por este concepto se considerará ingreso, mientras que la pérdida sufrida constituirá gasto deducible.

En el caso de daños por fuerza mayor o caso fortuito, para aceptar la deducción, el contribuyente debe documentar los mismos, por medio de dictamen de expertos, actas notariales y otros documentos en los cuales conste el hecho. En el caso de delitos contra el patrimonio, para aceptar la deducibilidad del gasto, se requiere que el contribuyente haya denunciado, ofrecido y presentado las pruebas del hecho ante autoridad competente. En todos los casos, deben estar registradas en la



contabilidad en la fecha en que ocurrió el evento.

18. Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen Estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes, no aumenten su vida útil ni su capacidad de producción.
19. Las depreciaciones y amortizaciones que cumplan con las disposiciones de este título.
20. Las cuentas incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y únicamente por operaciones con sus clientes, sin incluir créditos fiscales o préstamos a funcionarios y empleados o a terceros, y que no se encuentren garantizadas con prenda o hipoteca y se justifique tal calificación mediante la presentación de los documentos o registros generados por un sistema de gestión de cobranza administrativa, que acrediten los requerimientos de cobro hechos, o de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente, antes que opere la prescripción de la deuda o que la misma sea calificada de incobrable.

En caso que posteriormente se recupere total o parcialmente una cuenta incobrable que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravado en el periodo de liquidación en que ocurra la recuperación.

Los contribuyentes que no apliquen lo establecido en el primer párrafo de este numeral pueden optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de



valuación, para imputar a ésta las cuentas incobrables que se registren en el periodo de liquidación correspondiente. Dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, excluidas las que tengan garantía hipotecaria o prendaria, al cierre de cada uno de los periodos anuales de liquidación; y, siempre que dichos saldos deudores se originen del giro habitual del negocio; y, únicamente por operaciones con sus clientes, sin incluir créditos fiscales o préstamos a funcionarios y empleados o a terceros. Los cargos a la reserva deberán justificarse y documentarse con los requerimientos de cobro administrativo hechos, o de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente.

Cuando la reserva exceda el tres por ciento (3%) de los saldos deudores indicados, el exceso debe incluirse como renta bruta del periodo de liquidación en que se produzca el mismo.

Quedan exentos de la presente limitación los excesos sobre el tres por ciento (3%) anteriormente indicado, constituidos como consecuencia de las normas que la Junta Monetaria establezca para entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, únicamente en cuanto al capital acumulado e incluido en las cuentas incobrables del contribuyente.

21. Las asignaciones para formar las reservas técnicas computables establecidas por ley, como previsión de los riesgos derivados de las operaciones ordinarias de las compañías de seguros y fianzas, de ahorro, de capitalización, ahorro y préstamos.



22. Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la-Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (0.500,000.00) anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual.

En caso de donación en especie, además del porcentaje y monto señalado, la deducción por este concepto no puede exceder del costo de adquisición, producción o construcción, no amortizado o depreciado, del bien donado, según corresponda a la fecha de su donación.

Las donaciones deben registrarse en todos los casos tanto en la contabilidad del donante como en la del donatario.

23. Los honorarios, comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole por Estado en el país o desde el exterior; se entiende como asesoramiento, todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentados por escrito y



resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problemas planteados, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado.

La deducción total por los conceptos citados, si éstos son por estados desde el exterior, no debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta. El porcentaje de reducción de los gastos se amplía fija en un máximo del 5% de la renta bruta.

24. Los viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país, que se asignen o paguen a los dueños únicos de empresas, socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios o empleados del contribuyente. Asimismo, los gastos de transporte de las mismas personas, como también los incurridos por la contratación de técnicos para trabajar en el país, o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse al exterior. En todos los casos, siempre que tales gastos sean indispensables para obtener rentas gravadas.

Para que proceda la deducción de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional. En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la deducción se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participó y los boletos del medio de transporte utilizado.



El monto total de estas deducciones no debe exceder el tres por ciento (3%) de la renta bruta.

25. Las regalías por los conceptos establecidos en el Artículo 4, numeral 3, literal e, del título 1 de este libro, inscritos en los registros, cuando corresponda. Dicha deducción en ningún caso debe exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta y debe probarse el derecho de regalía por medio de contrato que esta las condiciones de pago al beneficiario.
26. Los gastos por concepto de promoción, publicidad y propaganda efectuados en medios masivos de comunicación como vallas, radio, prensa escrita y televisión debidamente comprobados.
27. Los gastos de organización debidamente comprobados, los cuales se amortizan mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales. a partir del primer período de liquidación en que se facturen ventas o servicios.
28. Las pérdidas cambiarias originadas exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. No serán deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad.



29. Los gastos generales y de venta. Estos gastos deben ser diferentes a los establecidos en los otros numerales de este Artículo.

Los límites a los gastos deducibles establecidos en este Artículo, no son reglas de valoración”.

Anteriormente, la deducción correspondía al 100% pero con la reforma se reduce al 50% y deja como condición que será procedente la deducción siempre y cuando se registre contablemente y documente individualmente la inversión. Así, por ejemplo, a partir de ahora las tierras que se adjudiquen gratuitamente a los trabajadores se deberán inscribir en el Registro General de la Propiedad y matrícula fiscal, y existe un límite de deducibilidad de hasta el 10% de la renta bruta.

Asimismo y partir de la vigencia de la presente ley únicamente son deducibles los aguinaldos y Bonificación anual hasta el 100% del salario mensual. Es importante mencionar que la reforma que se hizo a la deducción de las cuotas patronales consiste en el intercambio de información que deberán realizar los patronos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y la Superintendencia de Administración Tributaria, en un plazo no mayor de 3 meses. Ahora bien, las asignaciones patronales detalladas en la literal 7 del Artículo para que sean gastos deducibles deben contar con autorización de la autoridad competente.

Por otra parte, las pérdidas por las causas mencionadas en la ley y por delitos contra el patrimonio de los contribuyentes debidamente comprobados, son gastos deducibles y,



si los bienes se encuentran asegurados o indemnizados de cualquier forma, el monto recibido se debe registrar como ingreso gravado. Y los casos de fuerza mayor o casos fortuitos deben documentarse por dictamen de experto, acta notarial y otros documentos donde conste la causa.

Otro aspecto importante a mencionar es la obligación de contar con la Solvencia fiscal del período que corresponda el gasto a cambio de eliminar la condición de presentar declaración anual al Impuesto Sobre la Renta para la entidad que recibe la donación.

También se establece que no aumente su capacidad de producción, ni aumente la vida del bien, porque constituiría un gasto capitalizable y se convertiría en sujeto de depreciación.

3.9. Procedencia de las deducciones

Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el Artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, el Artículo 22 de la misma propone que deben cumplir los requisitos siguientes:

“1. Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar sus fuentes productoras y para aquellos obligadas a llevar contabilidad completa, deben estar debidamente contabilizados.



2. Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda.

3. En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.

4. Tener los documentos y medios de respaldo, entendiéndose por tales:
 - a. Facturas o facturas de pequeño contribuyente autorizadas por la Administración Tributaria, en el caso de compras a contribuyentes.

 - b. Facturas o comprobantes autorizados por la Administración Tributaria, en el caso de servicios.

 - c. Facturas o documentos, emitidos en el exterior.

 - d. Testimonio de escrituras públicas autorizadas por Notario, o el contrato privado protocolizado.

 - e. Recibos de caja o notas de débito, en el caso de los gastos que cobran las entidades vigiladas e inspeccionadas por la Superintendencia de Bancos.



- f. Planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y los recibos que éste extienda, libros de salarios, planillas, en los casos de sueldos, salarios o prestaciones laborales, según corresponda.
- g. Declaraciones aduaneras de importación con la constancia autorizada de pago, en el caso de importaciones.
- h. Facturas especiales autorizadas por la Administración Tributaria.
- i. Otros que haya autorizado la Administración Tributaria.”

Para que proceda la deducción de los costos y gastos se debe llenar cada uno de estos requisitos exigidos por la Ley. El contribuyente solo debe revisar que los egresos cumplan con los requisitos, en los casos que apliquen, según la exigencia de los gastos y costos.

3.10. Costos y gastos no deducibles

De conformidad con el Artículo 23, “Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

- a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.



Los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refieren a operaciones gravadas. En caso el contribuyente no haya llevado este registro contable separado, la Administración Tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles, calculando los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.

- b) Los gastos financieros incurridos en inversiones financieras para actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias o bonos del tesoro de la República de Guatemala u otros títulos valores o de crédito emitidos por el Estado, toda vez los intereses que generen dichos títulos de crédito estén exentos de impuestos por mandato legal.

Los inversionistas están obligados a registrar estos costos y gastos en cuentas separadas. En caso los contribuyentes no hayan llevado registro contable separado, se aplicará la determinación de oficio establecida en la literal a) de este Artículo.

- c) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de efectuar la retención y pagar el Impuesto Sobre la Renta; cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.
- d) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por esta Ley, la Ley del Impuesto al Valor Agregado,



la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.

- e) Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente Ley permite.
- f) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
- g) Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación debidamente liquidadas con la constancia autorizada de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior.
- h) Los consistentes en bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.”
- i) Las erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado. En particular, toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos, pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas;



las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios; así como las sumas que abonen o paguen las comunidades de bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros, dividendos a cuenta de utilidades o retorno de capital.

- j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores, ni los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices sus sucursales, agencias o subsidiarias.

- k) Los intereses y otros gastos financieros acumulados e incluidos en las cuentas incobrables, cuando se trate de contribuyentes que operen sus registros bajo el método contable de lo percibido.

- l) Los derivados de adquisición o de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas para los fines de determinar los resultados de una y otra clase de inversiones.

- m) El valor de las mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y, en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.



- n) Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.

- o) Las pérdidas cambiarias originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera, que se registren por simples partidas de contabilidad.

- p) Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficiario o a quien contrate el seguro.

- q) Los gastos incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considerará deducible, salvo prueba en contrario, el cincuenta por ciento (50%) del total de dichos gastos y depreciaciones.”

- r) El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la matrícula fiscal o en catastro municipal. Esta restricción no será aplicable a los propietarios de bienes inmuebles que realicen mejoras permanentes que no constituyan edificaciones, siempre que dichas mejoras no requieran, conforme a las regulaciones vigentes, de licencia municipal de construcción.



s) El monto de las donaciones realizadas a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos que no estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, o que no cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.”

Ahora la ley establece la obligación de registrar los costos y gastos de las rentas afectas y las exentas en cuentas separadas, de lo contrario la Administración Tributaria tendrá la facultad de determinar de oficio y en forma proporcional los gastos y costos no deducibles.

Se recalca la obligación de registrar los costos y gastos de las rentas afectas y las exentas en cuentas separadas, así como el hecho de constituir gastos no deducibles por gozar de exención de impuesto.

Los gastos de deducción no son deducibles, hasta que el obligado a retener el impuesto lo haya enterado a la Administración Tributaria.

La norma establece que si el contribuyente no cumplió con completar la papelería exigida por 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, sus gastos y costos no son deducibles, salvo que por disposición legal se encuentren contabilizadas por partida doble.



Los regímenes especiales pueden deducirse, aunque no corresponda al período anual de imposición que se liquida.

Lo que busca esta nueva norma es cumplir con el pago de las cuotas patronales al Instituto de Guatemalteco de Seguridad Social y establece las palabras “cuando proceda”, en virtud que algunas remuneraciones laborales no están sujetas al pago del seguro social, tales como el aguinaldo y el bono 14.

Se obliga a sustentar la factura emitida en el exterior, con la declaración aduanera de importación liquidada con la constancia autorizada de pago, a excepción de los servicios que se respaldan únicamente con la constancia de pago.

Ahora la norma se refiere a quienes sean ejecutivos y no “altos ejecutivos” como se contemplaba anteriormente.

Toda erogación que represente retribución de capital o patrimonio no son gastos deducibles.

Los gastos en sumas de retiro en efectivo y bienes utilizados o consumidos no representan una pérdida, ni deterioro en las ganancias o capital del contribuyente, es por esta razón, que se consideran gastos no deducibles.

Con anterioridad, la norma establecía que los intereses no podían exceder el límite de las tasas establecidas por la Administración Tributaria, ahora todos los intereses y



gastos financieros acumulados e incluidos en las cuentas incobrables son no deducibles, a menos que el contribuyente opere bajo el método de contable de lo percibido.

Se establece nuevamente llevar cuentas separadas en el caso de los derivados de adquisición o mantenimiento en inversiones si estas se encuentran junto con otras actividades que generen rentas gravadas.

Las mejoras permanentes no se consideran deducibles, puesto que aumentan prolongan la vida útiles de los bienes e incrementan su capacidad de producción.

El contribuyente al verse amenazado de cualquier siniestro o pérdida, se protege con la adquisición de primas de seguro que le aseguran la recuperación de su capital.

Se establece un nuevo porcentaje del 50% para determinar el monto base a aplicar a los gastos y a la depreciación de los bienes, determinada la base, se aplica el porcentaje de depreciación que corresponda.

No es deducible la depreciación de bienes inmuebles cuya base exceda del que consta en la matrícula fiscal o municipal; sin embargo sí lo podrán hacer los propietarios que realicen mejoras permanentes que no requieran licencia municipal. Asimismo, el Artículo 176 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que el contribuyente que haya aplicado las depreciaciones antes de la vigencia de la Ley en mención, podrá continuar con la depreciación como gasto deducible, únicamente si demuestra la



inversión efectivamente realizada en los inmuebles.

Las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, asistencia o servicio social, iglesias, entidades y asociaciones de carácter religioso y partidos políticos deben contar con la solvencia fiscal y estar inscritas legalmente para que las donaciones realizadas a su favor, ya que de lo contrario estos rubros se consideran gastos no deducibles.

3.11. Limitación a la deducción de intereses

El Artículo 24 de la Ley dice que: "Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder al valor de multiplicar la tasa de interés referida en los párrafos siguientes por un monto de tres veces el activo neto total promedio presentado por el contribuyente en su declaración jurada anual.

La tasa de interés sobre créditos o préstamos en quetzales no puede exceder de la tasa simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios dentro de los primeros quince (15) días de los meses de enero y julio de cada año para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior."

Continua indicando la Ley que para préstamos en el exterior, los contratos deben ser con entidades bancarias o financieras, registradas y vigiladas por el órgano estatal de vigilancia e inspección bancaria, y autorizadas para la actividad de intermediación en el



país de otorgamiento. En este caso, la tasa de interés sobre préstamos en moneda extranjera no podrá exceder a la tasa simple máxima anual que determine la Junta Monetaria descrita en el párrafo precedente menos el valor de la variación interanual del tipo de cambio del Quetzal respecto de la moneda en que esté expresado el contrato de préstamo, durante el período al que corresponde la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta.

Para mejor comprensión de este último aspecto, los contribuyentes deben entender que el activo neto total promedio es la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta de cada período de liquidación definitiva, dividida entre dos. Así que el activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente.

Ahora bien, la limitación anteriormente descrita no es aplicable a entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos y a las cooperativas legalmente autorizadas.

De conformidad con esa norma, son deducibles los intereses pagados, que cumplan con los siguientes requisitos:

1. Los montos que no excedan el valor de multiplicar la tasa de interés por un monto de 3 veces al activo neto total promedio declarado.



2. La tasa de interés sobre créditos o préstamos en quetzales no puede exceder de la tasa simple anual que determine la Junta Monetaria dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.
3. Determina como activo neto total promedio la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto del cierre del año actual, presentados en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, dividido entre dos.
4. El activo neto total constituye el valor de libros en todos los bienes que sean propiedad del contribuyente.
5. La limitación de esta norma no es aplicable a las entidades bancarias que están sujetas a la supervisión de la Superintendencia de Bancos, ni a las cooperativas.

3.12. Tipo impositivo

El Artículo 36 de la Ley determina: "Tipo impositivo en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%)."

La norma hizo una reducción del tipo impositivo del 31% al 25%; es decir, los que se encuentren inscritos bajo el régimen de las actividades lucrativas; sin embargo, la



reducción se hará en forma gradual, del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013, el 31%; del 1 de enero al 31 de diciembre del 2014, el 28%; y del 1 de enero al 31 de diciembre del 2015, el 25%.

3.13. Período de liquidación definitiva anual

El Artículo 37 de la Ley informa que: “El período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

La Administración Tributaria a solicitud de éstos, puede autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales inician y concluyen en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente”.

El período de liquidación se sigue proyectando a un año conforme se establecía en la norma anterior, también acepta períodos menores cuando establece que puede autorizar períodos especiales.

3.14. Pagos trimestrales

El Artículo 38 de la Ley indica que “Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:



1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, ésta no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria.

El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente.

El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido periodo anual de liquidación.”

Con el nuevo régimen sobre utilidades de actividades lucrativas al igual que el régimen optativo establecido en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, los pagos del impuesto se hacen trimestralmente y se liquidan en forma



anual. Sin embargo, ahora la norma solo da dos opciones para realizar los pagos, en una de las cuales se establece una renta imponible estimada del 8% del total de las rentas brutas, excluyendo las rentas exentas y deja fuera pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior.

3.15. Obligación de determinar y pagar el impuesto

El Artículo 39 determina: "Obligación de determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual.

También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el periodo de liquidación definitiva anual.

La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual."

Establece la norma, que todos los contribuyentes del Régimen que obtengan rentas, deben determinar y liquidar el impuesto dentro de los primeros tres meses del año calendario, mediante la presentación de la Declaración Jurada Anual y ésta será la



liquidación definitiva del impuesto.

3.16. Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta

El Artículo 40 de la referida Ley afirma: “Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta. Los contribuyentes deben tener a disposición de la Administración Tributaria lo siguiente:

1. Los obligados a llevar contabilidad completa, el balance general, Estado de resultados, Estado de flujo de afectivo y Estado de costo de producción, cuando corresponda.
2. Los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los Estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e Informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió.
3. Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, deberán proporcionar información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período de liquidación.
4. En todos los casos, los comprobantes de pago del impuesto.”



Los contribuyentes deberán tener a disposición de la Administración Tributaria y como respaldo de la declaración jurada del impuesto sobre la renta algunos documentos, tales como el balance general, Estado de resultados, Estado de flujo de efectivo y Estado de costos de producción cuando corresponda; en el caso de los agentes de retención, Estados financieros auditados con su respectivo dictamen e informe; los que no estén obligados a llevar contabilidad, deben proporcionar detalles de los ingresos, costos y gastos deducibles; y para todos los casos anteriores, el comprobante de pago del impuesto.

3.17. Otras obligaciones

El Artículo 42, establece: "Otras obligaciones. Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase "sujeto a pagos trimestrales".
2. Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro.
3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al treinta y uno (31) de diciembre



de cada año.

4. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, y este libro.”

3.18. Régimen optativo de pago del impuesto del 31% de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Anteriormente, el Artículo 72 de la Ley establecía un régimen optativo de pago del impuesto donde las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos que desarrollaban actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, podían optar por pagar el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%) por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual. Sin embargo, esta norma quedó sin efecto debido a la entrada en vigor de la Ley de Actualización Tributaria.

3.19. Impuesto Sobre la Renta

La Ley de Actualización Tributaria en el artículo 2 establece: “Categorías de rentas según su procedencia. Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.



3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.”

Es importante mencionar que la novedad de esta nueva Ley radica en la división de las rentas en categorías, además todas las rentas obtenidas por los contribuyentes residentes y no residentes se gravan conforme a las categorías contenidas en este artículo.



CAPÍTULO IV

4. Fundamentos jurídicos que determinan el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad contenido en La Ley de Actualización Tributaria

4.1. Situación, necesidades y exigencias fiscales en Guatemala

Guatemala es un país de renta media; sin embargo, más de la mitad de la población vive bajo la línea de pobreza nacional y uno de cada siete guatemaltecos vive en condiciones de pobreza extrema. A pesar de ser la economía más grande de América Central, sus indicadores sociales son, por lo general, muy inferiores a los de los países más pobres de la subregión, como Honduras y Nicaragua. Guatemala destaca tanto por sus indicadores de riqueza como por los datos de pobreza y exclusión social.

Existen situaciones que reflejan el pésimo estado de los derechos económicos y sociales en Guatemala, y no son producto de una falta de recursos estatales, sino la forma en que los ingresos se distribuyen. Guatemala no ha tenido éxito asegurando niveles básicos de los derechos sociales que a toda la población se debe, en gran parte, a la falta de voluntad política de los Gobiernos democráticos de turno de invertir en ellos, haciendo uso equitativo de los máximos recursos disponibles. Durante décadas, Guatemala ha sido uno de los países de la región que menos recursos invierte en políticas sociales. La proporción del producto interno bruto destinado al gasto social figura entre los más bajos de toda América Latina. A su vez, es uno de los países que menos recauda para el erario público, limitando la posibilidad de responder



adecuadamente a las necesidades de la población a través del presupuesto público. Guatemala tiene una de las cargas tributarias más bajas de América Latina, así como con las exoneraciones y privilegios fiscales más generosos.

Hasta hace poco la firma de los Acuerdos de Paz, las reformas fiscales concertadas con participación de la sociedad civil habían sido bloqueadas reiteradamente por los sectores de poder económico del país que más se benefician en la actualidad de estos privilegios fiscales.

“Los derechos económicos y sociales se reconocen hoy en día como lineamientos prácticos de la política pública, cuya fuerza vinculante proviene de las garantías jurídicas que los encarnan y de los mecanismos de exigibilidad que tiene a su disposición la ciudadanía.”¹⁵

En países como Guatemala, donde persisten grandes desigualdades estructurales, altos niveles de pobreza y crecimiento económico inestable, la política fiscal representa el margen de maniobra del Estado para generar y reorientar recursos con el fin de hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) de forma progresiva, reduciendo la desigualdad en su disfrute. La política fiscal, al articular el proceso de recaudación de impuestos, redistribución de rentas y financiación de servicios públicos y prestaciones sociales, constituye la clave de Estado garante de derechos. Una política fiscal progresiva, equitativa y solidaria es, por lo tanto, un

¹⁵ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Derechos o privilegios**. Pág. xvii.



prerrequisito para el cumplimiento de los derechos económicos, sociales y culturales de todos los derechos humanos.

Los tratados de derechos humanos ratificados por Guatemala reconocen que la plena vigencia de los derechos económicos y sociales solo se podrá lograr en forma gradual y en la medida en que los recursos lo permitan. Sin embargo, todos los Estados parte tienen la obligación de utilizar el máximo de los recursos disponibles a fin de lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos, adoptando medidas deliberadas y concretas para lograr ese fin de la forma más expedita posible.

Guatemala puede crear sus recursos mediante reformas tributarias progresivas y los que podrían provenir de la cooperación internacional. Así, las obligaciones esenciales se fundamentan en los principios universalidad para vivir con dignidad y el principio de igualdad que implica garantizar la no discriminación en las medidas que toma el Estado, buscando reducir las desigualdades entre distintos grupos sociales y eliminar los obstáculos que han mantenido los grupos de bajos ingresos en posición de desventaja estructural.

Los procesos de elaboración, consulta e implementación de las políticas deben ser transparentes, promover la plena participación de todos y todas y brindar mecanismos de monitoreo, fiscalización y rendición de cuentas.

La distribución de la carga tributaria muestra la gran inequidad del sistema tributario guatemalteco. La tributación directa (relacionada con el patrimonio y la renta) es muy



débil. La tributación se compone principalmente de impuestos indirectos relacionados con el consumo, que recaen en mayor medida sobre los más pobres de la población. De esta manera, la carga tributaria pesa principalmente sobre las familias más pobres, que son las que, en efecto, están financiando en mayor medida, como proporción de sus ingresos, los programas de asistencia y protección social y otros aspectos del quehacer del Estado guatemalteco.

La política fiscal influye de dos formas en la generación y distribución de los recursos con los que puede contar un país para realizar los derechos económicos y sociales. Primero, la política tributaria determina la distribución de ingresos mediante el sistema de impuestos progresivos que reparta los costos del mantenimiento del Estado de una manera justa; es decir, procurando que quienes tienen más ingresos contribuyan en mayor medida que quienes tienen menores ingresos. Es en este plano en donde los impuestos, denominados directos, relacionados con la renta y el patrimonio, adquieren un papel especial.

Segundo, determina hasta qué punto el gasto público se destina a ciertas funciones clave para universalizar el acceso a bienes y servicios fundamentales. Dar prioridad a estos rubros no solamente permite el cumplimiento efectivo de los derechos humanos, sino que garantiza a todos los ciudadanos las mismas oportunidades de participar en los beneficios de la vida colectiva y en las decisiones que se toman respecto de su orientación.



En el caso de Guatemala sin embargo, el gasto público social sigue siendo entre los más bajos de toda América Latina. Más aún, el sistema tributario no recauda ni distribuye los recursos de tal forma que el Estado pueda hacerle frente al deber de realizar los derechos económicos y sociales.

“El reducido gasto público, particularmente el relacionado con los derechos económicos y sociales, tiene su explicación en un Estado con limitadas posibilidades políticas para implementar un sistema tributario que permita obtener los suficientes recursos para satisfacer las necesidades de la sociedad guatemalteca. Los acuerdos suscritos como resultado de las negociaciones de paz dieron lugar a un amplio proceso de diálogo sobre política fiscal, en el cual participaron más de cien organizaciones de la sociedad civil, incluyendo los sectores académico y empresarial, así como representantes de los tres poderes del Estado.

El diálogo tuvo como objetivo acordar un Pacto Fiscal que logrará una concertación social sobre el nivel y la composición del gasto público, así como sobre la carga necesaria para su funcionamiento.

El Pacto Fiscal de 2000 propuso organizar al sistema tributario de tal forma que respondiera a los principios de justicia y equidad y fuera globalmente progresivo, universal y obligatorio. Asimismo, se pretendía estimular el ahorro y la inversión. La intención del Pacto Fiscal era crear una nueva cultura tributaria y fortalecer la capacidad de gestión de la política fiscal como respuesta a una historia de reformas tributarias fracasadas, en un contexto de confrontación. Pese a que la sociedad civil y el sector



privado lograron un acuerdo sobre una nueva reforma tributaria, éste no fue apoyado por el Congreso de la República de Guatemala y el Organismo Ejecutivo no lograron coordinar posiciones, con lo cual se perdió la oportunidad de aprobar un nuevo marco institucional que consolidara una base impositiva sostenible en Guatemala.

Conforme al Pacto Fiscal, la recaudación debía ser eficaz y transparente, con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública y eliminar la evasión y la defraudación fiscal.”¹⁶

4.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria

Éste es similar al régimen general del impuesto sobre la renta que estaba contenido en los artículos 44 y 44 “A” del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, a diferencia del anterior en este no se restan los costos y gastos a la renta bruta. Esto significa que, no se centra en las ganancias, sino en la totalidad de ingresos.

4.2.1. Hecho generador

El hecho generador es un supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo; y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, se convierte en un hecho concreto; es decir, en la obligación tributaria. El Artículo 31 del

¹⁶Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Ob. Cit.**. Pág. 87.



convierte en un hecho concreto; es decir, en la obligación tributaria. El Artículo 31 del Código Tributario dice: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El hecho generador se produce en dos momentos, ya sea en forma instantánea cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y en forma periódica, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período.

El Artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria define que: “Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluyen entre ellas, pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes:



1. Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
2. Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.
3. Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.
4. Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
5. Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
6. Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
7. Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aún cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.



8. Las originadas por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

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

En el Artículo se enumeran los hechos generadores del impuesto y sin ser limitativo, lo que conlleva que hay otros hechos generadores no contemplados en la ley o que pueden producirse en el futuro. Asimismo, establece que al contribuyente no se le considera comerciante, si no ha adquirido tal calidad conforme a las leyes mercantiles del país.



4.2.2. Tipo impositivo

El Artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria formaliza los tipos impositivos y determinación del impuesto. Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el Artículo anterior, serán los siguientes:

Rango de renta Imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Es importante mencionar que de conformidad con el Artículo 173 de la Ley de Actualización Tributaria, el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas para el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013 será del 6%.

4.2.3. Período de liquidación mensual

De conformidad con el Artículo 45 de la Ley de Actualización Tributaria establece que en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas el período de liquidación es mensual.



4.2.4 Obligación de determinar y pagar el impuesto

El Artículo 46 de la Ley de Actualización Tributaria señala la: “Forma de pago. Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

Si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.”

El pago del impuesto de los contribuyentes inscritos en este régimen se hará por medio de retenciones y deberá consignar en sus facturas la leyenda sujeto a retención definitiva, pero si no se les efectuó la retención a sus ingresos gravados, deberá aplicar al tipo impositivo la tarifa del 7%.

Sin embargo, el Artículo 173 del mismo cuerpo legal señala: “Ajuste gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Transitoriamente el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente el tipo Impositivo del Impuesto Sobre la Renta en este régimen, de la forma siguiente:



1. Del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013) el tipo impositivo será de seis por ciento (6%).
2. A partir del uno (1) de enero de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo Impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”

Esto significa que ambas normas se contrarían, una al indicar que se debe aplicar la tarifa del 7% y la otra que se aplicará una tarifa del 6%.

4.2.5. Documentación de respaldo a la declaración jurada de la renta

El Artículo 49 de la Ley de Actualización Tributaria instituye: “Declaración jurada mensual. Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención y el monto de las rentas de las cuales presentará pago en forma directa y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas.

A dicha declaración se acompañará un anexo que para el efecto pondrá a disposición la Administración Tributaria, en el que se detalla las facturas emitidas, las retenciones que le fueron practicadas, el nombre y Número de Identificación Tributaria del cliente, el monto facturado.



Los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada informativa anual.

Los contribuyentes bajo este régimen deben hacer constar en sus facturas de ventas o prestación de servicios la frase "sujeto a retención definitiva".

Como ya se mencionó, el pago del impuesto de los contribuyentes sujetos a éste régimen deben hacerlo en forma mensual y de conformidad con ese Artículo: dentro del plazo de los primeros diez días del mes siguiente de la emisión de facturas.

Adjunto a la declaración jurada mensual se presentará un anexo proporcionado por la Administración Tributaria en el cual el contribuyente detallará las facturas emitidas y las retenciones practicadas, el nombre y número de identificación tributaria del cliente, así como el monto facturado.

Además de presentar esta declaración jurada mensual, el contribuyente está obligado a presentar una declaración jurada anual informativa, sin embargo no se establece el plazo dentro del cual se ha de presentar.

4.2.6. Obligaciones comunes para los regímenes de actividades lucrativas

El Artículo 50 de la Ley advierte: "Inscripción en un Régimen. Para inscribirse a uno de los regímenes establecidos en este título de rentas de actividades lucrativas, los contribuyentes deben indicar a la Administración Tributaria, el régimen que aplicarán,



de lo contrario la Administración Tributaria los inscribirá en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.”

Inicialmente los contribuyentes tienen el derecho a elegir el régimen que más les convenga, sin embargo de no hacerlo la Administración Tributaria tiene la facultad de inscribirlos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.

El Artículo 51 de la Ley citada ofrece una solución a los contribuyentes que hayan sido inscritos en el Régimen las Utilidades de Actividades Lucrativas ya sea que ellos lo hayan elegido así o por la facultad que tiene la Administración Tributaria de “Cambio de Régimen. Los contribuyentes pueden cambiar de régimen previo aviso a la Administración Tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de régimen se aplica a partir del uno (1) de enero del año siguiente. Quien no cumpla con el aviso referido será sujeto a la sanción que corresponda según el Código Tributario.”

De conformidad con la misma, los contribuyentes pueden cambiarse de régimen siempre y cuando presente un aviso por escrito en el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación, esto significa que si el aviso es presentado posteriormente a iniciar el nuevo período anual, el aviso no operará para el cambio de régimen y quien no cumpla con el aviso, será sujeto a una multa de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales, de acuerdo al numeral primero del Artículo 94 del Código Tributario.



De la manera en que se encuentra redactada la disposición, el aviso opera de forma automática, sin necesidad de que haya una aprobación por parte de la Administración Tributaria, en virtud que la ley establece que puede cambiarse de régimen siempre y cuando el aviso sea presentado durante el mes anterior al inicio del nuevo período anual.

Otra de las obligaciones comunes a los regímenes de Actividades Lucrativas es llevar sistema de contabilidad y para el efecto el Artículo 52 de la Ley considera al: "Sistema de contabilidad. Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos.

Las personas jurídicas cuya vigilancia e inspección estén a cargo de la Superintendencia de Bancos, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación; de acuerdo con las disposiciones sobre el sistema de



contabilidad que hayan sido emitidas por las autoridades monetarias.”

La norma informa que el sistema de lo devengado consiste en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se cobren o paguen.

Indica esta norma que los otros contribuyentes pueden elegir entre el sistema contable de lo devengado o el de lo percibido, y a diferencia del aviso del cambio de régimen, una vez seleccionado uno de los sistemas contables, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

El Artículo 53 de la Ley dice: “Libros y registros. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar libros, registros y Estados financieros.

Los contribuyentes deben preparar y tener a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el Estado de resultados, el Estado de flujo de efectivo y el Estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos a la fecha de cierre de cada periodo de liquidación definitiva anual. Dichos Estados financieros deben ser debidamente auditados cuando corresponda.”

Esta norma indica que los contribuyentes que llevan su sistema contable conforme al Código de Comercio, deben seguir los lineamientos que el mismo regula para el manejo de libros, registros y Estados financieros.



4.3. Análisis y comparación del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas de la Ley de Actualización Tributaria con el régimen optativo de pago del Impuesto Sobre la Renta

Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	Régimen Optativo del Pago del Impuesto Sobre la Renta
Se establecen más condiciones para calificar la deducibilidad de los gastos (útiles, necesarios, pertinentes o indispensables)	Solo pueden deducirse los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas
Se incluye entre los costos y gastos deducibles de remuneraciones a empleados a los socios o consejeros de sociedades civiles y todas las mercantiles	Se consideran costos y gastos deducibles las remuneraciones que se hagan a empleados en general, socios o consejeros de sociedades; cónyuges y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley
Deducción de las indemnizaciones hasta el 100% del aguinaldo y bono 14	Se consideran gastos deducibles las indemnizaciones pagadas hasta un límite del 8.33% del total de remuneraciones anuales.
Reducción de la base imponible del 31% al 25%	Base imponible del 31%



En el caso del Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen de Utilidades Lucrativas se reduce la tasa impositiva, mientras que en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, se aumenta la tasa impositiva.

El Artículo 4 de la Ley de Actualización Tributaria divide las rentas de fuente guatemalteca, clasificándolas en: rentas de trabajo, rentas de actividades lucrativas y rentas de capital.

Entre las nuevas rentas afectas se incluyen los que se refieren a los indicados en el Artículo 4, numeral 1, inciso i) del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se refiere a los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.

En el Artículo 8, numeral 3 de la Ley de Actualización Tributaria, exonera la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen.

En el Artículo 14 de la Ley establece que el primer régimen de las actividades lucrativas, denominado Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y que anteriormente se conocía como Régimen Optativo. El segundo régimen establecido es el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, al que se le denominaba en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como Régimen General.



En esta nueva Ley, la renta presunta de los profesionales asciende a Q30,000.00, es decir Q10,000.00 más de lo que la norma anterior establecía y agrega además de los profesionales inscritos a los no inscritos.

La Ley citada elimina la obligación de llevar, por parte de los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa, los libros de ingresos y egresos (caja), y el de inventarios contenidos en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala actualmente derogado. Sin embargo, el Artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria en el numeral 3, obliga a las personas referidos contribuyentes a proporcionar información detallada de sus ingresos, costos y gastos no deducibles, durante el período de liquidación, a pesar de no tener una base contable para brindar esta clase de información.

4.4. Garantías constitucionales vulneradas con la creación del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

El Estado debe cumplir con funciones complejas para la realización de sus fines, con la creación de políticas fiscales y tributarias; determinación de procedimientos para la obtención de los recursos necesarios; creación de dependencias de recaudación, administración y control; imposición y exigencia del pago de impuestos, todo esto para el cumplimiento de los fines de seguridad y justicia, bien común, salud y educación.

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 personas, entre ellas



instituciones públicas, sociedad civil 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 Grupo Promotor del Diálogo Fiscal en materia de calidad y transparencia del gasto público, en la cual hizo un balance de los avances logrados durante el gobierno del expresidente, Ingeniero Álvaro Colom, y los desafíos pendientes y emergentes.

En este contexto, la Ley de Actualización Tributaria surge como exigencia de disposiciones previamente convenidas en los Acuerdos de Paz, además de las propuestas del Grupo Promotor del Diálogo Fiscal para la modernización y modificaciones del sistema tributario guatemalteco, aprobada por el Congreso de la República con el objetivo de recaudar más impuestos para con ello cumplir con los fines y obligaciones del Estado de Guatemala.

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.

Actualmente, la Ley de Actualización Tributaria ha tenido fuertes críticas que aseguran que sus efectos son negativos, por una parte se considera que la reforma tributaria no podrá tener éxito sin una real política de claridad y transparencia del gasto público;



debe ampliarse la base tributaria en forma paralela a la modificación de tasas impositivas y programas fiscales; debe realizarse el censo fiscal como un componente básico del Pacto Fiscal. Por otra parte, el problema del régimen optativo actual no es la tasa del 31%, sino control deficiente de los costos y gastos deducibles que es responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

Sin embargo y pese a los esfuerzos realizados, las reformas tributarias no alcanzan a cubrir requerimientos orientados con la correcta utilización y transparencia de los recursos, una cultura tributaria de la población, erradicación total de la evasión de los impuestos y la eliminación de privilegios en materia fiscal a las personas que tienen negocios con capacidad tributaria. Por una parte, la citada Ley deroga normas tributarias que no reñían con las garantías constitucionalmente establecidas en materia.

Por otro lado, se crea el Régimen Sobre Las Utilidades De Actividades Lucrativas que representa un fundamento jurídico que determina el quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad contenida en la citada Ley y en la actual Constitución Política de la República de Guatemala, esto sin contar el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas no se adaptan o resuelven la problemática fiscal en el país.

El Código Tributario establece el régimen optativo con una tasa impositiva del 31%, ahora reformado por el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas contenido en la Ley de Actualización Tributaria. Con la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se establecen 2



regímenes para las Rentas de Actividades Lucrativas, las cuales son el Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas y el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

En el primero de ellos, los contribuyentes que se inscriban a este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos, y gastos deducibles conforme a lo dispuesto en esta Ley. Además, se establece una serie de costos y gastos deducibles únicamente en este régimen. Según lo ha manifestado la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- las entidades mayormente interesadas en inscribirse en este régimen son las grandes empresas, porque tienen costos y gastos deducibles que favorecen sus finanzas. Por otro lado, en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas no establece costos y gastos deducibles, sino se determina un importe fijo y un tipo impositivo del 5% sobre la renta imponible y del 7% sobre el excedente de Q30,000.00.

Ahora bien, el problema radica en que la Ley de Actualización Tributaria establece una reducción gradual del actual 31% al 25% sobre las personas inscritas a este régimen; es decir, que la reducción de la tasa impositiva del nuevo régimen aprobado al establecer la reducción arancelaria, pese a no indicar justificación u objetivos, crea ciertos privilegios que contravienen los garantías constitucionalmente establecidas en materia tributaria. En este sentido, la reducción impositiva de tributos en beneficio de ciertos sectores es arbitraria ya que contraviene la garantía de proporcionalidad.



En síntesis, el problema queda claramente establecido en que el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas establecido en la Ley de Actualización implica un quebrantamiento de la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria. En un foro de organizaciones sociales y académicas realizado en la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, se consideró que La Ley de Actualización Tributaria, aprobada recientemente por el Legislativo (Decreto Número 10-2012), constituye un paso en la dirección correcta, aunque insuficiente y con efectos y aplicaciones que deben ser estudiados y seguidos por la sociedad. La Ley también demanda la necesidad de un frente social para vigilar la transparencia de su marcha, y que no se restrinjan los montos asignados a los gastos sociales ante la eventual necesidad que tendrá el gobierno de acudir al endeudamiento y a la emisión de bonos para cubrir las crecientes necesidades sociales, durante este primer año de su gestión, dado que las nuevas recaudaciones cobran efecto hasta el año 2013.

En este foro también establecieron que los cambios aprobados no contemplaron la supresión de privilegios y exenciones, tal como ocurre con la exención del Impuesto Sobre la Renta (ISR) a actividades como la minería y la maquila. Consideró que dichas actividades pueden gozar de la exoneración del pago de derechos arancelarios, pero no del ISR. Asimismo, señaló que también hace falta que el Gobierno indique cuáles serán los destinos que se piensa dar a los recursos adicionales que se obtengan de los cambios.

Guatemala cuenta con un marco constitucional que garantiza los derechos económicos y sociales de sus habitantes, sin embargo, estos derechos constitucionales en materia



tributaria han sido vulnerados con la creación del Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, contenido en la Ley de Actualización Tributaria.

El Artículo 14 de la Ley de Actualización Tributaria transgrede la garantía de Legalidad constituida en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, ya que se crearon 2 regímenes que no son conforme a las necesidades del Estado y que perjudica a la mayoría de contribuyentes.

Por su parte el Congreso de la República de Guatemala en uso del poder tributario, transgredieron la garantía de capacidad contributiva: al normar en el Artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, una serie de costos y gastos deducibles específicos, que privan de justicia y razonabilidad a los contribuyentes que se encuentran inscritos fuera de éste régimen, además de que no gozan de ningún costo o gasto deducible alguno sobre el otro régimen.

El Artículo referido no estableció en atención a la capacidad económica de los contribuyentes individuales o jurídicas, por lo que deriva en la arbitrariedad o en la irracionalidad.

A mayor capacidad contributiva, la incidencia en el pago del impuesto por parte de los contribuyentes debería ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Esta ley convierte el sistema tributario en injusto y poco equitativo porque no toma en cuenta las aptitudes personales o en consideración las diversidades individuales de acuerdo a las



capacidad económica personal de cada contribuyente...”

De igual manera la garantía de equidad se ve quebrantada por el hecho que no se gravó de igual manera a todos los contribuyentes que se encuentran en una situación que coincide con lo que la norma señala como hecho generador.

El hecho generador no es justo y equitativo, porque existen beneficios y exenciones a determinados contribuyentes; y sería razonable respaldar a personas que han sufrido un detrimento en su riqueza por circunstancias fuera de su alcance, sin embargo y sin razón alguna se les dan ciertos beneficios que ya se encontraban establecidos en la norma reformada, que aunque con pequeños cambios siguen beneficiando a los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

Asimismo, el Artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, establece las rentas presuntas de los profesionales, en el cual también se transgrede el principio de capacidad de pago, en virtud de que “el profesional universitario haya percibido renta y no esté inscrito como contribuyente, o esté inscrito pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil Quetzales (Q30,000.00) mensuales”. A pesar de que también establece que la renta se reduce en un 50% cuando el profesional tenga menos de 3 años de graduado o sea mayor a 60, ciertamente no todos los profesionales tienen la aptitud para ser sujeto pasivo al pago de esta obligación tributaria, porque el hecho de ser un profesional no establece la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que hayan sido sometidos a la



valorización, o conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, para elevarlos al rango de categoría imponible, por lo que esta norma tampoco se ajusta a la realidad social de nuestro país.

El Artículo 172 de la Ley de Actualización Tributaria establece la Reducción gradual del tipo impositivo del 31 al 25% Impuesto sobre la Renta para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, lo que vulnera la garantía de proporcionalidad, en el sentido que no se fijan las contribuciones en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los contribuyentes que se encuentran en este Régimen, el aporte poco a poco será desproporcionado y los contribuyentes sujetos a éste régimen cuentan con la capacidad de aumentar su patrimonio que les permite contribuir más fácilmente y esta norma lo que hace es que su contribución tributaria sea menor al actual.

En consecuencia, el tributo en vez de ser progresivo, está siendo regresivo al establecer la reducción del tipo impositivo, considerando que el contribuyente puede fácilmente aumentar su riqueza, puesto que se le ha protegido con este privilegio, frente al resto de los contribuyentes con menor riqueza.



CONCLUSIONES

1. En la Constitución Política de la República de Guatemala de la Asamblea Nacional Constituyente, se encuentra contenido el fundamento legal de los tributos, así como los preceptos que fundamentan el derecho tributario, los cuales se han desarrollado a través de normas de carácter ordinario.
2. Los principios tributarios al estar incorporados en la Constitución Política de la República de Guatemala, han sido elevados a garantías constitucionales y pasan a ser un límite al poder tributario del Organismo Legislativo para no crear normas ordinarias arbitrarias, sino más bien de acuerdo a la capacidad contributiva de la población.
3. En el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, los contribuyentes que se inscriban a este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, costos, y gastos deducibles. Pero, se establecen una serie de costos y gastos deducibles que favorecen las finanzas de las grandes empresas.
4. En el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas no se establecen costos y gastos deducibles, sino se determina un importe fijo y un tipo impositivo del 5% sobre la renta imponible y del 7% sobre el excedente de Q30,000.00.



5. El Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas establecido por la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, representa un quebrantamiento de la garantía de proporcionalidad al establecer que ciertos contribuyentes tengan beneficios específicos con la reducción del 31% al 25%, mientras que otros sectores que son vulnerables no son beneficiados con esta disposición.



RECOMENDACIONES

1. Es fundamental que el Estado a través del Organismo Legislativo aplique las garantías tributarias contempladas en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que deben ser desarrolladas a través de las normas ordinarias que conforman el ordenamiento jurídico del país.
2. El Congreso de la República de Guatemala respete el límite del poder tributario, observando las normas constitucionales al crear y derogar tributos para que el estado garantice y desarrolle este poder respecto a los sujetos pasivos.
3. El estado y la Superintendencia de Administración Tributaria como entes encargados de velar por la recaudación fiscal, hagan un estudio que determine la capacidad contributiva de la población, en el que además se establezcan que personas pueden realizar costos y gastos deducibles al impuesto sobre la renta.
4. Al Congreso de la República de Guatemala que se reforme el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas establecido por la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012.
5. El estado implemente políticas y medidas fiscales progresivas, equitativas y solidarias en el proceso de recaudación de impuestos, así como la redistribución de rentas sociales para el cumplimiento de los derechos económicos y sociales de la población.





BIBLIOGRAFÍA

- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 8, expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; sentencia: 12-05-88. Guatemala (s.e.), 1988.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, sentencia: 03-02-89. Guatemala (s.e.), 1989
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, sentencia: 23-02-93. Guatemala (s.e.), 1993.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, sentencia: 08-02-94. Guatemala (s.e.), 1994.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, sentencia: 08-02-94. Guatemala (s.e.), 1994.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, sentencia: 11-02-94. Guatemala (s.e.), 1994.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, sentencia: 28-09-95. Guatemala (s.e.), 1995.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 54, expediente 105-99, sentencia: 16-12-99. Guatemala (s.e.), 1999.
- Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 59; expediente No. 482-98, resolución: 04-11-98. Guatemala (s.e.), 1998.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Derechos o privilegios.** Guatemala. Serviprensa, S.A., 2009.
- LANZ CÁRDENAS, Fernando. **Diccionario jurídico mexicano.** 6ta. ed. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, UNAM, 1993
- LÓPEZ LARRAVE, Mario. **Introducción al estudio del derecho procesal de trabajo.** Guatemala. Ed. Universitaria; 2001.
- TARSITANO, Alberto. **Estudios de derecho constitucional tributario.** Buenos Aires, Argentina. Ediciones de Palma, 1994.
- TRUEBA URBINA, Alberto. **Derecho procesal del trabajo.** México. Ed. Porrúa, 1973



Legislación:

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

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

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