

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



GUATEMALA, JULIO DE 2014

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

**EL RÉGIMEN DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS EDILBERTO SUBUYUJ SINEY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio de 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 II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br.	Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V:	Br.	Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic.	Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda.	Telma Olinda Villanueva Najarro
Vocal:	Lic.	Pablo Andrés Bonilla Hernández
Secretaria:	Licda.	Ninfa Lidia Cruz Oliva

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	José Dolores Bor
Vocal:	Licda.	Irma Leticia Mexicanos Jol
Secretario:	Lic.	Cesar Augusto López López

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

BUFETE PROFESIONAL IRUNGARAY
LICDA. MIRZA EUGENIA IRUNGARAY LÓPEZ
VÍA 1, 1-55 ZONA 4, Ciudad
Teléfono 59362907, 23613631

Licda. Mirza Eugenia Irungaray
Abogada
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
C. A. CENTRAL

Guatemala, 10 de marzo de 2014.

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



Doctor Bonerge:

Atendiendo al nombramiento recaído en mi persona el quince de noviembre de dos mil trece, como asesora de tesis del bachiller **CARLOS EDILBERTO SUBUYUJ SINEY**, procedí a revisar el trabajo titulado: "**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL NUEVO RÉGIMEN DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**", para el efecto expongo lo siguiente:

- a) Expresamente declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley del estudiante **CARLOS EDILBERTO SUBUYUJ SINEY**.
- b) Que por razones de incongruencia entre el título de la tesis propuesto y el contenido de la misma, el título fué modificado al de: "**EL RÉGIMEN DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**".
- c) Contenido científico y técnico de la tesis: es de mucha relevancia en materia de derecho tributario y constitucional, contiene un enfoque enunciativo y analítico que permite conocer las generalidades del derecho tributario y de la doctrina con que se relaciona, con el objetivo de determinar los efectos que conlleva el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, al reformar el Régimen de Pequeño Contribuyente de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



BUFETE PROFESIONAL IRUNGARAY
LICDA. MIRZA EUGENIA IRUNGARAY LÓPEZ
VÍA 1, 1-55 ZONA 4, Ciudad
Teléfono 59362907, 23613631

- d) Metodología y técnica de investigación: fueron utilizados los métodos inductivo, deductivo, analítico y científico, emplea técnica jurídica y documental de acuerdo a las etapas del proceso de investigación.
- e) Redacción: el trabajo está redactado en forma clara, observando técnicas gramaticales y utilizando lenguaje técnico y jurídico adecuado.
- f) Contribución científica: el tema investigado es de suma importancia puesto que pone de manifiesto una serie de elementos jurídicos contenidos en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y su reforma por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, así también se determinan las ventajas y desventajas de dicho régimen del Impuesto al Valor Agregado y sus efectos.
- g) Conclusión discursiva, es congruente con los temas desarrollados dentro de la investigación.
- h) La bibliografía y leyes examinadas son las adecuadas para el estudio y análisis jurídico doctrinario del tema investigado.

Por las razones anteriores, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para ser discutido en el examen público, en virtud de que el trabajo indicado cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Sin otro particular, cordialmente,


Licda. Mirza Eugenia Irungaray López
Abogada y Notaria
Colegiado 6619

~~Licda. Mirza Eugenia Irungaray López~~
~~Abogada y Notaria~~

c.c. Archivo



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 21 de mayo de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CARLOS EDILBERTO SUBUYUJ SINEY, titulado EL RÉGIMEN DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/sllh

Rosario





DEDICATORIA

- A DIOS:** Padre todopoderoso y a la Virgen María, que han estado primero ante todas las cosas y me han guiado en cada uno de mis pasos; dotándome de paciencia, inteligencia, sabiduría y humildad.
- A MIS PADRES:** Gérman Subuyuj y María Marcela Siney, que Dios los llene de salud y de vida, que se sientan orgullosos de lo que hoy han cultivado; sin ellos no estuviera leyendo esta dedicatoria este día, a quienes amo con todo mi corazón.
- A MIS HERMANOS:** Gérman, Erick y William, a quienes agradezco todo su apoyo, cariño, amor y comprensión.
- A:** Flor y Celeste, quienes han llenado de alegría nuestro hogar.
- A MIS ABUELOS:** Que mi triunfo sea en memoria de ellos, a quienes siempre llevo en mi corazón.
- A:** Angelina, con quien comparto nuestro primer sueño.
- A MIS AMIGOS:** Con quienes compartimos ideales y porque durante nuestro camino del aprendizaje hemos buscado construir una Guatemala mejor.
- A MIS CATEDRÁTICOS:** Quienes han sido luces que alumbraron mi camino del saber.
- A MI PAIS GUATEMALA:** Y a mi pueblo de San Juan, tierra que me vio nacer, en donde contribuiré para la construcción de la paz y del tan anhelado estado de derecho.
- A MI ALMA MATER:** La Universidad Nacional y Autónoma de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- A USTED:** Gracias por compartir este triunfo conmigo.



PRESENTACIÓN

Las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, reformaron el régimen de pequeño contribuyente regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; dicha reforma ha generado una serie de ventajas y desventajas que repercuten en el actual régimen de pequeño contribuyente.

Derivado de lo anterior, se realiza en este informe un análisis del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala para determinar las consecuencias del mismo en el régimen de pequeño contribuyente; régimen en el cual se encuentran inscritos la mayoría de personas que con sacrificios han logrado instalar un pequeño negocio y que son las que puntualmente, en la mayoría de casos, pagan sus impuestos.



HIPÓTESIS

La normativa actual del régimen de pequeño contribuyente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado únicamente ha traído desventajas dentro del comercio; en virtud que el cuarto párrafo del Artículo 17 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula que las facturas de pequeño contribuyente no generan derecho a crédito fiscal; por lo que muchas personas y empresas dejan de comprar bienes o servicios a los pequeños contribuyentes inscritos en este régimen.

Además de la problemática anterior, la mayoría de personas ha dejado de solicitar o pedir facturas por las compras que realizan; lo cual ha ocasionado que el Estado también deje de percibir impuestos.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para comprobar la hipótesis, se hizo un análisis descriptivo del régimen de pequeño contribuyente regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala; mismo que fue creado para fortalecer el sistema tributario y para combatir la defraudación y el contrabando; el cual también reformó el régimen de los pequeños contribuyentes.

La conclusión del análisis es que en la actualidad, los contribuyentes inscritos bajo el régimen de pequeño contribuyente de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no pueden competir con los demás empresarios; ya que las facturas que emiten no son útiles para los últimos, por no generarles derecho a crédito fiscal; además de ello la reforma no responde a los intereses del propio Estado, porque los montos de recaudación en lugar de incrementar han disminuido.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	1
1.2. Naturaleza jurídica del derecho tributario.....	3
1.3. Características del derecho tributario.....	3
1.4. Contenido del derecho tributario.....	5
1.5. División del derecho tributario.....	7
1.6. Fuentes del derecho tributario.....	9

CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales en materia tributaria.....	13
2.1. Principio de legalidad.....	13
2.2. Principio de capacidad de pago.....	15
2.3. Principio de generalidad.....	16
2.4. Principio de igualdad.....	17
2.5. Principio de proporcionalidad.....	18
2.6. Principio de no confiscatoriedad.....	19
2.7. Principio de irretroactividad.....	21
2.8. Principio de no doble o múltiple tributación.....	22
2.9. Principio de equidad y justicia tributaria.....	23

CAPÍTULO III

3. El tributo.....	29
3.1. Definición.....	29

	Pág.
3.2. Clasificación de los tributos.....	30
3.3. Relación jurídica tributaria.....	36
3.3.1. Naturaleza jurídica.....	37
3.3.2. Características.....	37
3.3.3. Elementos.....	39
3.4. Teorías de la percepción tributaria.....	46
3.4.1. Teoría de los servicios públicos.....	46
3.4.2. Teoría de la relación de sujeción.....	47
3.4.3. Teoría de la necesidad social.....	47
3.4.4. Teoría del seguro.....	48
3.4.5. Teoría de Eheberg.....	48

CAPÍTULO IV

4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	49
4.1. Definición.....	49
4.2. Objeto de la ley.....	49
4.3. Características.....	50
4.4. Elementos.....	51
4.5. Exenciones.....	54
4.6. Débito y crédito fiscal.....	56
4.7. Tipos de contribuyentes del impuesto al valor agregado.....	58
4.8. Tipos de contribuyentes del impuesto sobre la renta relacionados con el impuesto al valor agregado.....	60

CAPÍTULO V

5. Régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado.....	65
5.1. Consideraciones preliminares.....	65
5.2. El pequeño contribuyente antes de la reforma del Decreto 4 - 2012 del	



	Pág.
Congreso de la República de Guatemala.....	66
5.2.1. Características.....	66
5.3. El pequeño contribuyente luego de la reforma del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	67
5.3.1. Ventajas.....	70
5.3.2. Desventajas.....	71
5.4. Repercusiones del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	72
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	79
BIBLIOGRAFÍA.....	81



INTRODUCCIÓN

La presente investigación se desarrolla a raíz del problema que existe actualmente en Guatemala, referente al tema del régimen de pequeño contribuyente de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el cual fue reformado por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República; ya que dicho contribuyente hoy día se encuentra en total desventaja ante los contribuyentes inscritos en el régimen general; no pudiendo ser competitivos ante los demás empresarios y la única ventaja que tienen es que se simplificaron los procedimientos de registro y cálculo para el pago del impuesto.

La hipótesis se comprobó ya que efectivamente los pequeños contribuyentes quedaron en desventaja con la reforma; puesto que las facturas que emiten no generan derecho a la compensación o devolución del crédito fiscal para los compradores de bienes y servicios; lo que ha generado una serie de repercusiones no sólo a los micro, pequeños y medianos empresarios inscritos bajo este régimen de tributación, sino al propio Estado; no cumpliendo con el objetivo de incentivar al sector de la economía informal a formalizarse y a contribuir con el fisco.

Los objetivos logrados demuestran que realmente la normativa del Decreto 4-2012 que reformó el régimen de pequeño contribuyente, sólo ha causado efectos negativos tanto para ellos como para el Estado, siendo necesario una reforma tributaria que sea justa para los pequeños contribuyentes, que motive a la economía formal a formalizarse y que responda a los intereses del Estado; así también se plantearon las ventajas y desventajas de los contribuyentes inscritos bajo este régimen de tributación y el daño que sufren hoy día tanto los inscritos en este régimen como el propio Estado.

La tesis contiene cinco capítulos de la siguiente forma: en el capítulo uno, se hace un estudio de las generalidades del derecho tributario, su definición, su naturaleza jurídica, sus características, la división del derecho tributario y sus fuentes; en el capítulo dos, se desarrollan los principios constitucionales en materia tributaria, tales como el principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de proporcionalidad, principio de



equidad, entre otros; en el capítulo tres, se desarrolla el tema de los tributos, clasificación de los tributos, la relación jurídica tributaria y las teorías de la percepción tributaria; en el capítulo cuarto, se analiza Ley del Impuesto al Valor Agregado, sus características, sus elementos, los tipos de contribuyentes, así como la relación entre el débito y crédito fiscal; por último en el capítulo cinco, se hace el análisis del régimen de pequeño contribuyente de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se describen las ventajas, desventajas y las repercusiones que hoy en día provoca el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Para investigar los métodos utilizados fueron los siguientes: el método analítico, en cuanto a la doctrina y legislación del derecho tributario; el método deductivo, que permitió la elaboración y redacción de todos los temas y subtemas; el método inductivo, a través del cual paso a paso se fue realizando la investigación y la redacción del informe final; por último el método sintético, que se utilizó para redactar la conclusión discursiva. La técnica utilizada fue la bibliográfica para obtener todo el material de lectura.

Esperando que este documento pueda motivar el debate sobre el tema para apoyar una reforma tributaria que sea justa para los pequeños contribuyentes; asimismo que sirva como instrumento de investigación para las personas interesadas en el tema.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Definición del derecho tributario

La definición del tratadista Carlos María Giuliani Founrouge, describe que: “El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos”.¹(sic).

El autor Héctor Villegas, define: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”.² (sic).

Ambos autores concuerdan en que el derecho financiero es una rama del derecho que regula tributos; es decir, normas jurídicas que regulan el aspecto jurídico de la recaudación de impuestos, cuya observancia es obligatoria para todas las personas; atribuyéndole al Estado la potestad de decretar tributos así como regulando la relación de éste con los particulares en todo su contenido.

¹ Giuliani Founrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 76.

² Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 133.



En un mismo sentido, la autora Catalina García Vizcaíno expresa: “El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros”.³ (sic).

Esta última autora, proporciona una definición más amplia y comprensible, ya que incluye específicamente cada uno de los elementos que debe contener el derecho tributario; menciona que las normas jurídicas deben regular los tributos y sus consecuencias; tal y como lo establecen los autores anteriores, algo muy importante es que menciona los ilícitos tributarios, contenidos dentro del derecho penal tributario; que se encarga de sancionar a los contribuyentes que realizan acciones contrarias a las leyes; incluye también la actividad fiscalizadora, que en Guatemala le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria.

En conclusión, el derecho tributario es una rama del derecho público, conformado por un conjunto de preceptos doctrinarios, principios y normas jurídicas, que regulan la actividad del Estado, quien por medio del órgano legislativo decreta tributos; regulando así su relación con los particulares, estableciendo las bases de recaudación y los

³ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas.** Pág. 137.



elementos cuantitativos y cualitativos, con el fin de que el Estado obtenga ingresos suficientes, para cumplir con su fin primordial, que es la realización del bien común.

1.2. Naturaleza jurídica del derecho tributario

De acuerdo con la legislación guatemalteca, el Código Tributario establece en el Artículo 1 que: “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...”. Este artículo establece legalmente que su naturaleza es de derecho público; en tal sentido, quien impone los tributos es el Estado y quien cumple con la obligación es el contribuyente; es decir, que existe una relación entre el Estado y los particulares.

La naturaleza jurídica del derecho tributario en Guatemala es pública, ya que es una obligación de carácter unilateral que impone el Estado por la facultad constitucional de la cual se encuentra investido; esta facultad es específicamente el poder tributario, es decir, el poder de decretar tributos, que son pagados por todos los ciudadanos que se encuentran dentro del hecho generador que establezca la ley.

1.3. Características del derecho tributario

a) Es de carácter económico

El fisco exige del contribuyente una cantidad de dinero, para lo cual el derecho tributario regula la forma en que los contribuyentes aportan un porcentaje en moneda nacional a

las arcas del Estado; quien obtiene así los recursos económicos o se agencia de fondos para cumplir con su fin primordial que es la realización del bien común.

b) Es coercitivo

Es la potestad tributaria para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, la cual corresponde exclusivamente al Congreso de la República; quien decreta las normas jurídicas que llevan apareja la obligación del pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder imperio. La relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, ejerciendo una fuerza hacia el contribuyente por medio de las leyes tributarias.

c) Obligación ex lege

No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coerción. El hecho de estar contenido el tributo en ley, significa someterlo al principio de legalidad; es por ello que el derecho tributario se fundamenta en normas jurídicas que le dan soporte a cada uno de los cuerpos jurídicos que regulan tributos; para ello se debe tomar en cuenta el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula el principio de legalidad, al establecer: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado."



d) Capacidad contributiva

Se entiende por capacidad contributiva, la capacidad que tiene la persona de soportar el pago de los impuestos; es decir, que también existe un límite a la capacidad económica del sujeto pasivo; el derecho tributario condiciona la capacidad contributiva, de acuerdo a los ingresos de los contribuyentes; para ello se debe de tomar en cuenta el fundamento legal, contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual estatuye que: “El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

e) Es autónomo

El derecho tributario como rama del derecho público, es autónomo, por cuanto tiene sus propios principios que lo orientan para crear las normas jurídicas, sus propias características y su propia legislación.

1.4. Contenido del derecho tributario

Para el estudio del derecho tributario, es preciso el análisis de la forma en que se divide el mismo; para ubicar en qué parte se encuentra el tema de la investigación que se realiza; la licenciada Gladys Monterroso menciona que el derecho tributario se divide en dos partes: la parte general y la parte especial, cuyos aspectos característicos son los siguientes:

a) Parte general

Es la parte más importante porque en ella están contenidas las normas generales; en Guatemala, esta parte general se encuentra desarrollada en una norma específica que es el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República; en el que se encuentra una parte doctrinaria, ya que contiene definiciones aplicables a todos los tributos, los plazos, así como el inicio y extinción de la obligación tributaria; de igual manera se encuentra el apartado de disposiciones generales, infracciones y sanciones; así como un apartado de procedimientos a seguir, en caso algún contribuyente no cumpla con su obligación tributaria, o bien obtenga algún beneficio que reclamarle al fisco.

b) Parte especial

La parte especial va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada uno de los tributos; por lo que contiene los elementos esenciales de la relación, la cual contiene las normas específicas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario; en Guatemala, esta parte especial la integran leyes como: La Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), entre otras.

1.5. División del derecho tributario

a) Derecho tributario material

Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos, mediante la configuración del hecho imponible, y cómo se extingue esa obligación; examina cuáles son sus diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa, así como sus privilegios y garantías; describiendo cada uno en sus diferentes aspectos para ser tomados en cuenta en cada uno de los impuestos que se imponen.

b) Derecho tributario formal

Es el conjunto de normas jurídicas que establecen lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto; analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer la base imponible y el tipo impositivo; y cómo el contribuyente cumple con estos elementos.

c) El derecho procesal tributario

Contiene las normas que regulan las controversias así como los procedimientos de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos; ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria; a los pasos que debe seguir el fisco para obligar al sujeto pasivo al cumplimiento de su obligación; así como para aplicar

sanciones, y los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

d) Derecho penal tributario

Regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones tributarias y sus sanciones. Estudia todos aquellos actos que mediante ardid o engaño tienen como finalidad evitar el pago de impuestos; lo que se trata de proteger no es el ingreso tributario en sí, sino la potestad del Estado para proveerse de recursos y el deber de los ciudadanos de contribuir con el Estado para el cumplimiento de sus fines.

Según el Bufete de Abogados Paredes y Asociados: "En los últimos años en los tribunales penales de la República de Guatemala, los jueces han tenido que conocer con mayor frecuencia de casos relacionados con materia tributaria. Han sido sometidos a su conocimiento principalmente casos relacionados con el tipo penal de la defraudación tributaria, que se encuentra regulado en el artículo 358 A del Código Penal, el cual ha sido la base legal utilizada por la Administración Tributaria, para denunciar ante el Ministerio Público hechos constitutivos de delito, con el objeto de que como ente encargado de la persecución penal, proceda a ejercitar la acción penal contra personas que a su juicio han incurrido en el ilícito penal."⁴ (sic).

⁴ <http://www.bufeteparedes.com>. **La penalización de los conflictos tributarios**. (Guatemala, 4 de marzo de 2014).

e) El derecho internacional tributario

Es la rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en el caso de que diversos países entren en contacto; esta rama del derecho tributario es útil para evitar problemas de doble imposición y coordinar formas de colaboración para el desarrollo de cada uno de ellos.

f) Derecho constitucional tributario

Es el conjunto de normas y principios que surgen de la Constitución Política referentes a la delimitación de competencias de los entes estatales dotados de poder tributario; estableciendo los derechos y garantías de los particulares frente a dicho poder. Esta rama del derecho sirve como límite y guía para el legislador; pues contiene garantías para los contribuyentes e imposibilitan la arbitrariedad del Estado.

1.6. Fuentes del derecho tributario

La Ley del Organismo Judicial en el Artículo 2, establece las fuentes del derecho de la forma siguiente: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de la ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada”. Según el artículo citado, la ley es la única fuente del derecho, en cuanto al derecho tributario, esto quiere decir que los impuestos deben ser establecidos

por la ley, para normar adecuadamente las relaciones entre el Estado y los particulares considerados como contribuyentes.

De igual forma el Código Tributario preceptúa en el Artículo 2 las fuentes del ordenamiento jurídico tributario; las cuales se explican a continuación:

a) Las disposiciones constitucionales

Éstas constituyen la fuente jerárquicamente más importante del derecho tributario, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala es concebida como la ley fundamental del Estado; en ella se establecen principios que desarrollarán conceptos tales como potestad tributaria, principios tributarios, clases de tributos, etc.

b) Las leyes

Otra de las fuentes del ordenamiento jurídico tributario son las leyes ordinarias, las cuales son emitidas por el Congreso de la República de Guatemala; dichas leyes contienen los procedimientos y normas que son aplicables a tributos, tal es el caso del Código Tributario como norma general, y en su sentido especial, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles entre otras; las leyes en materia tributaria deben ser emitidas observando los principios básicos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, de lo contrario estarían contraviniendo el ordenamiento jurídico y en consecuencia serían inconstitucionales.

c) Los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley

En cuanto a los tratados y convenios internacionales, se entiende por ello aquellos acuerdos de voluntades entre Estados; que para que adquieran el carácter de ley en la República de Guatemala, tienen que ser ratificados por el Organismo Legislativo.

d) Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo

Los reglamentos, son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que básicamente regulan a través de un conjunto de normas jurídicas el desarrollo y la ejecución de las leyes; las cuales emanan del Presidente de la República de Guatemala, por medio de acuerdos gubernativos.

En conclusión, las fuentes del derecho tributario son la ley, la jurisprudencia y la costumbre en defecto de la ley aplicable. La ley para que se conforme como tal, debe cumplir con determinado procedimiento; en otras palabras debe emanar del órgano correspondiente como lo es el Congreso de la República de Guatemala.

En Guatemala, la fuente principal del derecho tributario es la Constitución Política de la República; que en el Artículo 171 inciso c) establece que corresponde al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación; esta norma jurídica es la de mayor importancia en materia tributaria.





CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales en materia tributaria

2.1. Principio de legalidad

El autor Ernesto Flores Zabala, citado por Héctor Villegas, establece que: “El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder Legislativo.”⁵

En virtud del principio de legalidad cada uno de los tributos nacen a la vida por medio de leyes; es decir, que existen y entran en vigencia obligatoriamente por medio de un cuerpo normativo, el cual va a contener disposiciones de carácter general; por ejemplo, en Guatemala existe el Código Tributario que contiene disposiciones de carácter general aplicadas a cada uno de los tributos; así también, cada una de las leyes tributarias especiales están basadas en el principio de legalidad; en cuanto a su materialización y formalización, todo para que el sujeto pasivo no se vea afectado al momento de encuadrarse dentro del hecho generador.

De acuerdo al autor citado con anterioridad la creación de los tributos corresponde al poder legislativo; que es el único facultado para la creación de normas tributarias; siendo el Congreso de la República de Guatemala integrado por los diputados electos

⁵ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 190.



por el pueblo; el encargado de velar que las leyes, en este caso, en materia tributara, cumplan con el procedimiento legislativo para la creación y emisión de leyes.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad de la manera siguiente: “Corresponde exclusivamente al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.”

Al Estado le es inherente el principio de legalidad tributaria, en virtud que este principio preceptúa que la única fuente creadora de tributos en sentido formal y material es la ley, decretada por el poder legislativo; es así que el principio de legalidad es de observancia general, en cuanto a que sólo la ley puede establecer el hecho generador, el sujeto pasivo, así como el periodo de imposición; es decir, cada uno de los elementos que conforman los tributos, de igual forma los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Tomando en consideración la doctrina así como el ordenamiento jurídico, se llega a la conclusión de que el principio constitucional de legalidad en materia tributaria, es el límite para crear e imponer tributos a la población; es decir, que no hay tributo sin ley anterior; y es así que el poder constituyente otorga la potestad legislativa al Congreso de la República de Guatemala, para la creación de tributos y la determinación de las bases de tributación; además, la ley contendrá todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria.

Los tributos contenidos en la ley, incluyen el consentimiento de quienes están afectos al pago de los tributos; por cuanto la ley que los crea es aprobada por los representantes electos por los propios contribuyentes. En consecuencia, la ley tributaria se sujeta al proceso de formación y sanción que realiza el Congreso de la República de Guatemala, bajo la observancia de este principio; por lo que no hay tributo sin ley anterior.

2.2. Principio de capacidad de pago

El autor Héctor Villegas establece que: “El principio de Capacidad de Pago es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.”⁶ (sic)

De lo anterior se entiende que este principio de capacidad contributiva, consiste en que el legislador debe tomar en consideración al momento de crear la norma tributaria, la aptitud económica que tiene el sujeto pasivo en cumplir con la obligación tributaria para así contribuir en la cobertura de los gastos públicos del Estado; tomándose en cuenta que cada contribuyente pague impuestos en relación directa a su capacidad económica; la cual está dada por la apreciación de los signos exteriores de riqueza tales como el capital, la renta o el consumo.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de capacidad de pago en el Artículo 243; preceptuando: “El sistema tributario debe de ser justo y

⁶ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 187.

equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

El principio de capacidad de pago se refiere entonces a que, el tributo que se establece, debe estar íntimamente ligado con los ingresos que perciba el contribuyente; para evitar que se grave la mayor parte de sus rentas puesto que se reducirían significativamente sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas; lo que se pretende con este principio es motivar la inversión que permita el buen desarrollo del país.

El legislador antes de establecer tributos tiene que realizar un estudio de cómo se encuentra la economía de la población; tomado como presupuestos: circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, seleccionando los índices que en el momento pongan de manifiesto la capacidad económica; ya que un tributo que se aplique sobre una circunstancia o que se regule sin la observancia de la capacidad económica sería inconstitucional.

2.3. Principio de generalidad

El autor Héctor Villegas hace alusión a este principio de la manera siguiente: “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según, la ley, la aparición

del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.”⁷

Este principio está ligado al principio de legalidad, ya que cualquier tributo debe ser aplicado a todos los que se encuentren dentro del supuesto jurídico, y el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. Este principio ordena que todo contribuyente que de conformidad con la ley está obligado a pagar tributos; lo debe hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

3.4. Principio de igualdad

La autora Silvia Fernández Brenes, menciona que: “El principio de igualdad es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, y que, por lo tanto resulta de aplicación en materia tributaria. Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distinto arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”⁸

En el ordenamiento jurídico deriva del contenido del 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.” Esto significa que los tributos que se van a imponer, deben aplicarse a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma

⁷ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 200.

⁸ Fernández Brenes, Silvia. **Las exenciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales.** Pág. 77.

situación, de acuerdo a su capacidad económica; ya que los contribuyentes que no lo estén, se encontrarían en desigualdad derivada de su situación económica; sería tan injusto como para quienes tienen iguales medios sean gravados en distinta forma; esto se toma como una garantía de igualdad tributaria, en realidad lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.

El principio de igualdad en materia tributaria, trata entonces, que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, estableciendo de acuerdo a la necesidad, diversos tipos impositivos según respondan a la finalidad del Estado y capacidad de los contribuyentes; es decir, porcentajes razonables aplicados a la base imponible del hecho generador, la ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias; o sea, que es un límite para los legisladores, quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes.

3.5. Principio de proporcionalidad

El autor Héctor Villegas, explica que: “Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la nación sea en proporción en singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella”.⁹

⁹ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 205.

El fundamento constitucional del principio de proporcionalidad está regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política, y se relaciona con el principio de capacidad de pago; entendiéndose que este principio no se refiere a los ingresos que se obtienen, sino que es necesario que dichos ingresos modifiquen positivamente el patrimonio de la persona y de esta manera, al haber una verdadera riqueza nueva de la cual se pueda disponer, se va a reflejar la real capacidad de los sujetos para cumplir con su obligación tributaria.

El principio de proporcionalidad consiste entonces, en que las normas que establezcan cargas tributarias, deben atender la capacidad contributiva de los contribuyentes y para que un tributo sea proporcional a ello, es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; de esta manera es como se logra que los impuestos sean justos.

3.6. Principio de no confiscatoriedad

Para comprender este principio, se inicia con una definición del vocablo confiscar, que según la Real Academia Española consiste en: “Penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco.”¹⁰ Es decir, que la confiscatoriedad consiste en que el Estado se apropia de los bienes de las personas, cuando al aplicar o cobrar un tributo el monto llega a extremos exagerados que el contribuyente no tiene para pagarlo; por lo que el Estado le confisca sus bienes para compensar la deuda tributaria.

¹⁰ <http://lema.rae.es/drae/?val=> **Diccionario de la Real Academia Española, principio.** (Guatemala, 5 de diciembre 2013)

El tratadista Manuel Andreozzi, citado por el autor Héctor Villegas, sostiene que: “Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe de constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad.”¹¹ De igual forma el propio autor Héctor Villegas concluye que: “Se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo exceda la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.”¹²

Este principio se funda en que queda terminantemente prohibido que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la mayor cantidad de ingresos de los contribuyentes; o bien, que afecten directamente su economía o la cantidad mínima necesaria que cada contribuyente o sujeto pasivo necesite para su subsistencia; ligado al principio de capacidad contributiva, los tributos tal y como lo mencionan los anteriores autores, quedan establecidos como tributos constitucionales cuando cumplen los requisitos que la propia Constitución Política establece.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula la no confiscación de bienes en el Artículo 41 de la siguiente manera: “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto

¹¹ Héctor, Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 207.

¹² **Ibid.** Pág. 209.

omitido.” También el Artículo 243 del mismo cuerpo legal establece: “... Se prohíben los tributos confiscatorios...”

Tanto la doctrina como la legislación guatemalteca establecen claramente este principio, que los tributos no deben ser confiscatorios, en virtud que no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de la renta del contribuyente; ya que es un derecho que garantiza la Constitución Política de la República de Guatemala; y por lo tanto debe ser observado por el sujeto activo de la obligación tributaria, con el objeto de que los sujetos afectos al pago de impuestos puedan gozar de sus bienes y puedan satisfacer sus necesidades básicas.

En ningún otro campo como en esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad privada; donde no se limita como en otros países igualmente constitucionales, a una garantía formal, sino que tutela el derecho de propiedad; inclusive en su contenido útil o económico, no se puede admitir que por la vía del impuesto el poder público o el poder legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad.

3.7. Principio de irretroactividad

El Artículo 15 constitucional establece la irretroactividad de la ley: “La ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” Esto quiere decir que la ley tributaria no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición



consiste en que no se puede retrotraer la aplicación de la ley a hechos supuestos establecidos en una ley anterior.

Sin embargo, existe una excepción a este principio, cuyo fundamento legal se encuentra en el Artículo 66 del Código Tributario al establecer que: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.” Es aquí entonces en donde está el fundamento de que se aplicará la retroactividad cuando sea de beneficio para el contribuyente.

Es decir entonces, que el principio de irretroactividad en materia tributaria, establece que una ley tributaria no se puede aplicar al pasado; la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley a hechos o supuestos establecidos por otra ley anterior; pero, en materia tributaria, se entiende que se aplicará la retroactividad cuando beneficie al sujeto pasivo; es decir, sólo cuando beneficie al contribuyente.

3.8. Principio de no doble o múltiple tributación

La autora Gladys Monterroso, establece que: “Cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local, imponiendo el pago de dos o más tributos, concretándose al fusionarse en un mismo

acto los elementos de la relación jurídico tributaria siguientes: Sujeto Pasivo, Hecho Generador, Elemento Temporal y Tributo, se configura la Doble Tributación.”¹³ (sic).

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su último párrafo norma: “... Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

La legislación guatemalteca prohíbe entonces los tributos en los cuales existe una doble o múltiple tributación, ya que es contrario al principio de justicia; pues la fuente doblemente gravada se encontrará en situaciones de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto; por lo tanto, las cargas tributarias deben ser distribuidas justa y adecuadamente entre todas las fuentes existentes; no basta con gravar a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas, sino que es necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza; con el objeto que no sea el mismo contribuyente el que sostenga al fisco.

3.9. Principio de equidad y justicia tributaria

Según el Diccionario de la Real Academia Española el vocablo equidad significa: “Igualdad de ánimo. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.”¹⁴ Si se analiza sólo este vocablo resulta que existe un ánimo, es decir la plena intención de que

¹³ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos de derecho financiero y tributario**. Pág. 66.

¹⁴ <http://lema.rae.es>. **Ob. Cit.** (Guatemala, 7 de diciembre de 2013).

la actividad que se desea ante la imposición de una norma o situación sea equitativa; se busca la igualdad del ser humano, la plena satisfacción de sus necesidades y convivencia pacífica; también en la definición se incluye la palabra justicia, es decir, que la equidad y la justicia se complementan.

El término justicia es definido por la Real Academia, de la manera siguiente: “Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece. Derecho, razón, equidad.”¹⁵ Aquí se confirma que la equidad va de la mano con la justicia, por lo que cuando existen diversas personas, en distintas condiciones, aplicando lo justo, se dará a cada quien lo que le corresponda, según sus condiciones; la definición también incluye las palabras derecho y razón, que significa que la justicia se va a aplicar luego de un análisis de principios y razones, lo que supone la igualdad entre los iguales.

En este capítulo se analizaron los principales principios tributarios así como los vocablos equidad y justicia; sin embargo, existen diferentes puntos de vista de tratadistas y especialistas en la materia, tal es el caso del autor Ernesto Flores Zabala, quien da su opinión: “Lo fundamental de los impuestos es que deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad.”¹⁶

¹⁵ **Ibid.**

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos.** Pág. 31.

El doctor guatemalteco Eduardo Mendoza da su opinión al respecto:” Equidad: una corriente sostiene que hay equidad cuando se trata de manera igual a los contribuyentes que encuadran en el mismo hecho generador de conformidad con la ley; la otra corriente sostiene que la equidad es la aplicación de la justicia al caso concreto, considerando las circunstancias particulares del contribuyente y aplicando la ley de manera moderada.”¹⁷

En conclusión, la doctrina es clara y establece que en materia tributaria se aplicará la equidad, la igualdad entre los iguales, con la característica principal de la proporcionalidad, aplicada específicamente en la práctica, sin dañarlos ni perjudicarlos ante los demás contribuyentes que se encuentren en diferente o la misma situación; en virtud de que es necesario para que no sean dañados en su patrimonio o afectándolos en su capacidad de pago, de lo contrario no podrán satisfacer sus necesidades básicas.

Sigue explicando el doctor Eduardo Mendoza: “Analizada la justicia como el poder de dar a cada quien lo que le corresponde o pertenece, se interpreta que este principio articula a todos los demás principios tributarios, por lo que la violación de uno de los principios enunciados a través de una ley tributaria contraviene nuestra Carta Magna, lo que representará enjuiciar la norma a través de acciones de inconstitucionalidad de la ley de carácter general o en caso concreto. La justicia es un principio tributario que se

¹⁷ http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal_0_910708929.html (Guatemala, 7 de diciembre de 2013).

estableció jurídicamente de la doctrina a nuestra Carta Magna, que pocas constituciones lo reconocen.”¹⁸

El citado autor, afirma que el vocablo justicia no se introdujo en la Constitución Política de Guatemala con un significado diferente, sino que deviene de la doctrina; por lo que aplicarlo en las leyes tributarias es necesario y de carácter obligatorio, ya que si una norma jurídica contradice este principio o no se aplica de acuerdo a lo que la doctrina y la legislación establecen; se estaría de frente ante una clara inconstitucionalidad, la cual tiene como consecuencia que hay que expulsar dicha norma del ordenamiento jurídico, de acuerdo a procedimientos establecidos.

El Artículo 239 de la Carta Magna de Guatemala al respecto establece lo siguiente: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”

De igual forma el Artículo 243 del mismo cuerpo legal establece: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”

Al haber realizado un análisis doctrinario de los principios de equidad y justicia tributaria, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; se llega a la conclusión de que dichos principios al momento de normarse fueron considerados

¹⁸ **Ibid.**

como inspiradores de las normas jurídicas tributarias, y que se establecieron como límites al poder legislativo, mediante lo equitativo; es decir, que todas las normas jurídicas tributarias deben ser proporcionales a la capacidad de pago y condiciones del sujeto pasivo; en cuanto a la justicia, las normas jurídicas son constitucionales cuando se le da a cada quien lo que le corresponde; es decir, la igualdad entre los iguales.

Para concluir con este capítulo, se puede indicar también que los principios constitucionales en materia tributaria son los que orientan al legislador, para que al momento de crear normas jurídicas en materia tributaria, sean observados todos y cada uno de ellos ya que sirven como límites para su creación; estos límites constituyen la base del ordenamiento jurídico, son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado, y todas y cada una de las normas jurídicas que estipulan tributos están dentro de los límites correspondientes.

Es así como los principios sirven de límites y bases fundamentales para la creación de normas jurídicas, tal y como lo establece la doctrina; también se concluye que para interpretar las leyes guatemaltecas, es necesario aplicar no sólo principios propios del derecho tributario, sino es necesario aplicar los principios generales del derecho; tales como el debido proceso, de audiencia, de defensa, entre otros.



CAPÍTULO III

3. El tributo

3.1. Definición

El tratadista Héctor Villegas, define a los tributos como: "Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".¹⁹

Por su parte el autor Giuliani Fonroüge conceptúa al tributo como: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público."²⁰ Cita también al autor Blumenstein, quien define a los tributos expresando que: "Son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos, sometidos a la misma".²¹

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 9 define al tributo como: "Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para

¹⁹ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 67.

²⁰ Fonroüge, Giuliani, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 257.

²¹ **Ibid.** Pág. 257.

el cumplimiento de sus fines”. Véase entonces como la mayoría de conceptos tienen similitud en muchos elementos a considerar.

Se puede decir entonces que los tributos, son prestaciones dinerarias que el Estado exige a la población cuando este último realice actividades que estén dentro de los supuestos establecidos en un cuerpo normativo, para que éste tenga ingresos para satisfacer las necesidades básicas de la población y así poder cumplir con su fin primordial que es la realización del bien común; ante la existencia de un Estado, la población misma le da la facultad para que sean administrados los tributos y para lograrlo de la mejor manera posible, hace uso de cuerpos normativos en base a la legalidad para decretar tributos, como prestaciones dinerarias que la comunidad está obligada a pagar de acuerdo a su capacidad de pago, para contribuir con el fisco.

3.2. Clasificación de los tributos

a) Clasificación doctrinaria

El profesor brasileño Geraldo Ataliba propone una clasificación de los tributos y establece que: “Los tributos se dividen en tributos vinculantes y tributos no vinculantes”.²² Esta clasificación tiene como propósito determinar la relación del contribuyente con el Estado; los cuales se explican a continuación:

²² Ataliba, Geraldo. **Hipótesis de incidencia tributaria. Hecho generador. "La Ley"**. Pág. 927.

- **Tributos vinculantes**

En los tributos vinculados la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre la actuación estatal en el momento que el obligado se encuentre encuadrado en el supuesto jurídico. Conforme a esta clasificación, en Guatemala los tributos vinculantes serían entonces por ejemplo: la tasa y la contribución especial, ya que existe una actividad del Estado como contraprestación, la característica especial es la actividad e intervención estatal.

- **Tributos no vinculantes**

En los tributos no vinculados, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal.

Por ejemplo, el impuesto, es un tributo no vinculante ya que es una cantidad de dinero exigida al obligado el cual es independiente de toda actividad estatal relativa a él; mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado hacia el obligado. Por otra parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones

políticas, técnicas y jurídicas; no sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizadas; es por ello que es importante destacar clasificaciones que la doctrina trae a colación.

b) Clasificación legal

Luego de haber analizado la clasificación doctrinaria, se estudia el Código Tributario de Guatemala que en su Artículo 10 establece las clases de tributos; siendo los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

- Impuesto

El autor Raúl Chicas Hernández quien cita a la Licda. Marilyns Barrientos de Estrada dice que el impuesto: "Es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud del poder imperio, en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado."²³

De la definición citada, se entiende que el impuesto es un tributo que el Estado crea, aplica y exige su cumplimiento a las personas que realizan actividades que el legislador plasma en un cuerpo normativo como hecho generador; obligándolos así a cumplir con

²³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 85.

la prestación de forma pecuniaria a favor del Estado, para que éste pueda cumplir con sus funciones.

Por otro lado, el Código Tributario en el Artículo 11, norma que impuesto: “Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Es decir, que este tributo es para aquellas personas cuyas situaciones coincidan con lo que regula la norma como hecho imponible, y que tiene como objeto proporcionar al Estado los recursos necesarios para su sostenimiento y así cumplir con sus obligaciones que tiene con la población en general

En conclusión, el impuesto es un tributo exigido por el Estado a través de un cuerpo normativo; siendo los obligados, los sujetos pasivos que se encuentren dentro del supuesto jurídico que regule la ley; que se caracteriza por establecer una tarifa acorde a la capacidad de pago de los contribuyentes, con el objetivo de agenciarse de fondos para satisfacer las necesidades esenciales de la población, cumpliendo con su fin que es la realización del bien común. Dentro de estos se encuentran por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, el Impuesto Sobre la Renta, entre otros.

- **Arbitrios**

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

beneficio colectivo. El Código Tributario en el Artículo 12 regula que: “El arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”. Ejemplo de ello se encuentra en la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal cuyo Artículo 1 estatuye: “Se establece el arbitrio denominado BOLETO DE ORNATO, en favor de las municipalidades del país, con efectos específicos en el ámbito de sus correspondientes jurisdicciones”.

- **Contribuciones especiales**

El tratadista Roberto Insignares proporciona una definición de contribuciones especiales de la siguiente manera: “Son aquellas obligaciones de índole pecuniaria que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concreta ya sea en el beneficio que se obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública.”²⁴

El Código Tributario establece en el Artículo 13: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

Las contribuciones especiales en Guatemala son entonces, tributos que el Estado en el ejercicio de sus actividades, desarrolla a través de sus diferentes instituciones gubernamentales, como las municipalidades, organismos autónomos o entes delegados

²⁴ Insignares Gómez, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 41.

por el mismo Estado; con el fin de producir un beneficio especial para determinadas personas o sus bienes.

- **Contribuciones especiales por mejoras**

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

Por ejemplo, cuando el ente público construye un desagüe, un jardín o una plaza pública, abre una ruta, pavimenta, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural; los inmuebles aledaños se valorizan más, con el consiguiente enriquecimiento del propietario. Entonces ante esta situación se instituye un tributo cuyo hecho generador se integra con el beneficio obtenido por la realización de la obra pública.

En este caso el Artículo 102 del Código Municipal estatuye: “Contribuciones por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Consejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro”.

3.3. Relación jurídica tributaria

Para el autor Héctor Villegas, la relación jurídica tributaria principal: “Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”²⁵

De igual forma el Código Tributario de Guatemala en el Artículo 14 estatuye: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y los otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”. Tiene por objeto la prestación de un tributo que 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.

De acuerdo a la doctrina y la legislación guatemalteca, se concluye que la relación jurídica tributaria, no es más que el vínculo que existe entre el Estado a través de sus órganos y entes encargados de la recaudación de los tributos, con el sujeto pasivo; el cual se concretiza al momento en que este último de acuerdo a la actividad que realice, se encuentre dentro del hecho generador de la obligación tributaria, concretándose el vínculo cuando el sujeto pasivo cumple con la obligación tributaria; por ejemplo la

²⁵ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 246.

relación que existe entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente.

3.3.1. Naturaleza jurídica

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público, aunque las relaciones que motivan al pago de tributos se da entre particulares; siempre constituye una relación directa que crea una vinculación entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros; como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos.

3.3.2. Características

a) Vínculo personalísimo

El vínculo personal se da entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley, y ante esta situación el cumplimiento de los derechos y obligaciones de ambos sujetos.

b) Obligatoriedad

En Guatemala, esta característica se manifiesta en el deber de dar una suma de dinero, siendo su única fuente la ley, atendido al principio de legalidad; es decir, que debe existir un cuerpo normativo que lo ampare.

c) Legalidad

Significa que todos los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley. De acuerdo al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “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”.

d) Tipicidad expresa

Porque nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, ya sea, al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal; o bien consiste en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado. Esta característica está relacionada con el principio de legalidad tributaria, ya que no puede existir tributo sin una ley determinada que lo establezca.

e) Autonomía de relaciones

Es autónoma frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna, es decir que dentro de su estructura cuenta con sus propios principios, su propio campo de estudio e instituciones.

3.3.3. Elementos

La relación jurídica tributaria se compone de varios elementos, los cuales se encuentran establecidas en la legislación; para el efecto se analiza la forma en que los clasifica la licenciada Gladys Monterroso, siendo los siguientes:

a) Elemento personal

- Sujeto activo

Es el Estado, a través de sus instituciones centralizadas y descentralizadas, así como el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; surgiendo la obligación de lo contenido en la ley, que es el canal por el cual se manifiesta el poder tributario del Estado. Este sujeto se encuentra regulado en el Artículo 17 del Código Tributario.

- Sujeto pasivo

Regulado en el Artículo 18 del Código Tributario, se entiende que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a efectuar el pago del tributo al Estado; por ejemplo en el tributo denominado Impuesto al Valor Agregado, es la persona que realiza las actividades de venta de bienes o prestación de servicios, quien está obligado al pago del impuesto correspondiente al doce por ciento (12%) que establece la ley.

- Contribuyente

El Artículo 21 del Código Tributario regula a los obligados por deuda ajena, como contribuyentes y establece que: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, según las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

El contribuyente entonces, es el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, pues al estar establecida la obligación tributaria, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva toma en cuenta el legislador al crear el tributo; es entonces al realizarse el hecho generador quien por consiguiente sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

- Responsable solidario

Esta figura se da cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria, asignándole también el carácter de sujeto pasivo; surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto es único, son responsables autónomos pero integran una sola relación jurídica tributaria. Ejemplo de ello es el que se da en la Ley de Herencias, Legados y Donaciones, en el caso de los administradores de la mortual; en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el

caso de los agentes de retención o percepción; ya que tanto administradores como agentes tienen obligaciones ante el fisco.

- Responsable por deuda ajena

El Código Tributario en el Artículo 25 regula que: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

El responsable por deuda ajena se refiere específicamente a los contribuyentes establecidos en leyes especiales como la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre la Renta, como por ejemplo: las retenciones, cuya obligación recae sobre la persona que debe de realizar la retención.

- Responsable por representación

Regulado en el Artículo 26 del Código Tributario, el cual norma que: “Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las disposiciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan.”

De acuerdo al artículo citado, esta figura se manifiesta por ejemplo en el caso de los representantes legales de las personas jurídicas; los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los

incapaces; así como los mandatarios respecto a los bienes que administren y dispongan; la responsabilidad establecida se encuentra limitada al valor de los patrimonios que se administren.

- Agentes de retención

El Código Tributario en el Artículo 28 segundo párrafo regula: “Agentes de retención, son los sujetos que al pagar o acreditar 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.” Es una metodología que la ley establece para el cumplimiento del pago del tributo.

El agente de retención establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo general es la persona que cuando vende un bien o presta un servicio descuenta el impuesto que luego pagará al fisco y por el cual otorgará un certificado de retención cuyo monto el contribuyente principal descontará del total del impuesto que va a pagar.

- Agentes de percepción

El tercer párrafo del Artículo 28 del Código Tributario norma que: “Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben de percibir el impuesto y enterarlo al fisco.”



Por ejemplo, las percepciones se dan cuando se realiza una compra o venta de un bien o prestación de un servicio y el proveedor que es agente de percepción, cobra del importe neto; es decir sin el importe del impuesto correspondiente, un porcentaje que se debería poder usar para la declaración ante el fisco; es decir la percepción la efectúa el que vende en el momento de facturar la venta.

- Sustituto

Para el autor Ernesto Flores Zavala, citado por Sergio Francisco de la Garza: “La existencia del sustituto no elimina la responsabilidad del sujeto pasivo principal, sino que habrá siempre una coexistencia de las dos responsabilidades, la directa y la sustituta”.²⁶

Es un concepto doctrinario y si se acopla a las normas tributarias especiales como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, existen supuestos claros de sustitución, como por ejemplo: las retenciones, en las cuales la obligación recae sobre el ente que debió realizar la retención, aun no siendo éste el sujeto pasivo de la obligación, ni el realizador del hecho imponible; por lo que literalmente el agente de retención se convierte en el sustituto de la obligación del contribuyente principal; la figura del sustituto no está regulada expresamente en el Código Tributario, pero se puede concluir que tal figura existe por mera interpretación del Artículo 25 del Código Tributario.

²⁶ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 224.

b) Hecho generador o hecho imponible

El autor Héctor Villegas, lo define como: "Presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da lugar a que el Estado pretenda un tributo. La hipótesis condicionante debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- Descripción de un hecho o situación, que es su aspecto material
- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe encuadrarse en la hipótesis legal, que será su aspecto personal.
- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, que es su aspecto temporal, lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible."²⁷

c) Elemento cuantitativo o base imponible

El autor Sergio de la Garza, define: "El elemento cuantitativo es la base mesurable del aspecto material de la hipótesis de la ley tributaria, que va a permitir fijar el criterio para la determinación en cada obligación tributaria concreta, es una parte del aspecto material del hecho generador que se puede expresar en peso, volumen, cantidad, precio, etc."²⁸

²⁷ Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 297.

²⁸ De la Garza, Sergio Francisco. **Ob. Cit.** Pág. 257.

Es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible; esto quiere decir que existe una cantidad sobre la cual el porcentaje del tributo va a ser aplicado; por ejemplo, en la aplicación de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Artículo 11 establece las tasas aplicables, ya sea el dos por millar, seis por millar o nueve por millar; pero para aplicar estas tasas la misma ley faculta a las municipalidades a darle un valor al inmueble o bien; el propietario presentará un autoavalúo, este último valor constituye el elemento cuantitativo de la relación jurídica tributaria.

d) Elemento temporal

Este elemento es el que indica el momento exacto en que se configura la descripción del comportamiento objetivo contenido en el hecho imponible. El autor Raúl Rodríguez, menciona que: “Es la época del pago de la obligación, por lo tanto, el pago debe de hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley”.²⁹ Ejemplo de ello es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece la fecha exacta en que se debe realizar la obligación, o el pago del impuesto.

e) Elemento impositivo

Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo y el parámetro que se utiliza para determinar el momento de la obligación tributaria. Por ejemplo, el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece el elemento impositivo mediante la

²⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 416.

tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible; que debe estar incluido dentro del precio o valor de los bienes o de los servicios.

f) Elemento finalista

Todos los tributos tienen una finalidad de carácter económico, llevan implícito en la ley que los crea, el objeto que persiguen gravar y según sea la voluntad del legislador, así será la finalidad que la ley persigue, la cual puede ser de muy variada índole; pero entre los objetos principales de los tributos están: El capital, la renta, el patrimonio y los actos.

3.4. Teorías de la percepción tributaria

Según el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, existen diversas teorías que fundamentan la percepción de los tributos, considerándolos como una obligación por parte de los contribuyentes: “Desde el punto de vista general se debe atribuir a la causa, un contenido filosófico y ético jurídico, considerándola como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar tributos.”³⁰

Las teorías que el autor menciona se resumen de la siguiente manera:

3.4.1. Teoría de los servicios públicos

Se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga en tributos es el equivalente a los

³⁰ *Ibid.* Pág. 97.

servicios que recibe; la principal crítica consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos.

3.4.2. Teoría de la relación de sujeción

Esta teoría considera que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbitos; es decir, la relación Estado y ciudadano hace que este último pague tributos por el simple hecho de estar sometido a un poder; esta teoría no toma en cuenta los servicios públicos ni las necesidades de la población; el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción.

3.4.3. Teoría de la necesidad social

El fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que debe prestar el Estado. Para explicar esta teoría, se hace la comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con la sociedad, las cuales divide en dos clases: Físicas, que comprende todos aquellos elementos necesarios y esenciales para su subsistencia que incluye, vivienda, salud, agua, energía eléctrica y otros; espirituales, con el fin de presentarle una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física; en general, todo lo que le permita su superación personal.

3.4.4. Teoría del seguro

Los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares; considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades y de su vida.

3.4.5. Teoría de Eheberg

Se puede sintetizar esta teoría expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. En conclusión, se considera que el Estado no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial.



CAPÍTULO IV

4. Ley del Impuesto al Valor Agregado

4.1. Definición

El autor Héctor Villegas define el impuesto al valor agregado, indicando que: “Es una derivación de los impuestos a las ventas, tributos, estos, que económicamente inciden sobre los consumos.”³¹

El impuesto al valor agregado, también conocido como IVA, es un impuesto específico en la república de Guatemala; que es generado por la venta de bienes muebles e inmuebles en su caso y por la prestación de servicios. Su pago es obligatorio para toda persona individual o jurídica, que en forma habitual o periódica, realice actos de compra y venta de bienes o servicios en el territorio nacional.

4.2. Objeto de la ley

El objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado está contenido en el Artículo 1 que estipula: “Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”. Se entiende que

³¹ Villegas, Héctor. *Ob. Cit.* Pág. 971.

este impuesto grava o bien recae sobre las transacciones comerciales relativas a la enajenación de bienes, la prestación de servicios y consumos.

4.3. Características

a) Es un impuesto indirecto

Según la doctrina es un impuesto indirecto ya que se impone y se recauda por la compra o consumo de productos. Por lo tanto, le tocará a la persona que consuma, utilice o compre dicho producto el pago del impuesto; por ejemplo, al gravar una operación entre una empresa y su cliente; el encargado de pagar el impuesto al Estado será la empresa, pero el que siente más el efecto es el mismo cliente, pues al momento de adquirir un servicio o comprar algún bien, automáticamente está pagando el impuesto al valor agregado.

b) Es un impuesto real

Es un impuesto real, puesto que el hecho imponible del impuesto al valor agregado no toma en consideración las condiciones económicas de los sujetos pasivos de dicho impuesto, sino sólo la naturaleza de las operaciones, negocios y contrataciones que contiene el hecho generador; de esa manera únicamente interesa la operación que hace que el impuesto nazca a la vida, sin importar la calidad del sujeto pasivo que hace la operación.

Es así que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según el Artículo 10 regula que: “Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.” Este porcentaje es general, sin embargo según el régimen que adopten, existen unas diferencias en porcentajes que más adelante se explicarán.

4.4. Elementos

Como ya se ha establecido cada uno de los elementos de los tributos de acuerdo a la doctrina; ahora toca analizar los elementos del impuesto al valor agregado, según los regula el Código Tributario guatemalteco.

a) Sujeto activo

Es el Estado quien a través de la Dirección General de Rentas Internas de la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como lo establece el Artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; tiene como función la administración, control, recaudación y fiscalización del impuesto.

b) Sujeto pasivo

Es el contribuyente cuyas actividades que realiza se encuentran dentro del hecho generador; el Artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estatuye que el

sujeto pasivo es a quien la misma ley grava de acuerdo al acto o contrato que realice, el sujeto pasivo es entonces el contribuyente.

c) Tipo impositivo

Es el porcentaje aplicable a cada acto o contrato realizado por los contribuyentes cuya cantidad y operaciones contables es enterada al fisco; es el doce por ciento (12%) establecido en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que lo estipula como una tarifa única.

d) Hecho generador

Es la situación jurídica que tiene que reunir una persona para estar obligada a pagar un determinado impuesto; es el supuesto jurídico cuya situación del sujeto pasivo, lo obliga a cumplir al pago del tributo; el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la norma jurídica que los establece, siendo los siguientes:

- La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- La prestación de servicios en el territorio nacional.
- Las importaciones.
- El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.

- Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- La venta o permuta de bienes inmuebles.
- La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de la Ley del IVA.

e) Base imponible

La base imponible la constituye la cantidad total de ventas, permutas o cualquier actividad que señale el hecho generador en dinero; la cual se tomará para la aplicación del tipo impositivo. El Artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estatuye que: “La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.” El Artículo 12 de la misma ley regula que: “La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.”

Además de la venta y prestación de servicios, existen otras bases imponibles de acuerdo al Artículo 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; por ejemplo, en los arrendamientos la renta; en las adjudicaciones el precio de la adjudicación; en el retiro de bienes muebles el precio de costo.

f) Elemento temporal

Este elemento está constituido por el momento en el que se paga el impuesto, y lo regula el Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; por ejemplo en la venta de bienes y servicios se paga el impuesto en el momento de la emisión de la factura o en la entrega del bien o del servicio.

4.5. Exenciones

Para el jurista Narciso Sánchez Gómez, las exenciones son: “Los distintos actos, actividades o hechos que la ley libera de la obligación contributiva, por razones económicas, sociales y políticas”.³²

De manera que la exención es la exclusión por mandato de la ley del pago del impuesto para ciertas personas, que en virtud de su calidad no pueden soportar el pago del impuesto al valor agregado; o de las personas que por efectuar actos que la ley contempla como exentos no deben pagar por los mismos cuando ejecuten el acto que la ley considera como hecho generador.

³² Sánchez Gómez, Narciso. **Los impuestos y la deuda pública**. Pág. 163.

De esta forma el límite del principio de generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios; conforme a las causales de ciertas personas que no tributan o bien tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. Nadie debe ser eximido por privilegios personales, clase, linaje o casta. Las exenciones se encuentran reguladas en los Artículos 7, 8 y 9 de la Ley del Impuesto al Valor agregado, que se dividen en:

a) Exenciones generales

El Artículo 7 de la citada ley, regula las exenciones generales, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

- Importaciones de bienes muebles efectuadas por: cooperativas, federaciones, confederaciones, organismos internacionales, aportaciones de bienes inmuebles a las sociedades.
- Servicios que presten las asociaciones y fundaciones, compra y venta de medicamentos inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

b. Exenciones específicas

El artículo 8 de la misma ley precitada, establece que: “No deben de cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios las siguientes personas:



- Centros educativos públicos y privados, en matrícula estudiantil, colegiatura, derecho a examen, entre otros.
- Universidades autorizadas para funcionar en el país.
- La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco.
- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República de Guatemala.
- Organismos internacionales suscritos en sus respectivos convenios.”

4.6. Débito y crédito fiscal

a) Débito fiscal

Para los efectos del impuesto al valor agregado, se considera débito fiscal el impuesto generado en cada venta o transferencia de las mercancías, arrendamiento de bienes o prestación de servicios y demás actos gravados que efectúe el contribuyente en el período impositivo; teniéndose como tal, el mes calendario. De acuerdo al Artículo 14 de la Ley del IVA: “...es la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo.”

Es decir entonces, que el débito fiscal es la cantidad que el contribuyente paga con anticipación, cargado en las diferentes ventas o prestación de servicios que realice; este porcentaje va incluido en el precio de venta; es decir, que cuando la factura

correspondiente es emitida el consumidor final lo paga; pero el contribuyente debe enterarlo al fisco realizando las operaciones pertinentes, en cuanto a la contabilidad para cumplir con su obligación tributaria.

b) Crédito fiscal

Para los efectos del impuesto al valor agregado se considera crédito fiscal el impuesto que se haya cargado al contribuyente por cada compra o importación de mercancías, servicios adquiridos y demás actos gravados que efectúe.

Según el Artículo 15 de la citada ley, el crédito fiscal "...es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.". Esta estructura fiscal, permite la recuperación de créditos bajo la premisa de que el contribuyente actúe de manera rentable en su respectiva actividad económica.

En conclusión, el crédito fiscal es un derecho que tiene el contribuyente, que al momento de realizar alguna venta o traslado de un bien según regula la ley, éste recibe el IVA por medio de la factura que se le extiende, rebajándolo de su debito fiscal, al momento de pagar el impuesto en las cajas fiscales.

c) Relación entre débitos y créditos fiscales

Al finalizar cada período impositivo mensual, de acuerdo a la ley hay que determinar la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados;

consecuentemente, si la suma de los débitos fiscales es mayor que los créditos fiscales, la diferencia es el impuesto que debe enterarse al fisco. Si la suma de los créditos fiscales es mayor que los débitos fiscales, la diferencia constituye un remanente de crédito fiscal a favor del contribuyente respecto de un período impositivo; el cual acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente.

4.7. Tipos de contribuyentes del impuesto al valor agregado

a) Contribuyentes del régimen general

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 10 regula que los contribuyentes normales o del régimen general del impuesto, son quienes pagan tarifa única correspondiente al doce por ciento (12%); siempre y cuando estén dentro del hecho generador que establece el Artículo 3 de la misma ley. Dentro de sus características se señalan, las siguientes:

- Realización de pagos mensuales del impuesto.
- La tarifa es la del doce por ciento (12%) sobre la venta de bienes o prestación de servicios.
- Deben sujetarse al pago de impuesto sobre la renta
- Deben sujetarse al pago del impuesto de solidaridad
- En determinados casos debe de tener contador autorizado
- El pago del impuesto se realiza de la diferencia entre débitos y créditos fiscales

- Deben llevar contabilidad completa, que incluye libro de compras y ventas, libro de inventario.
- Presentar estados financieros.

b) Régimen de pequeño contribuyente

Este régimen se encuentra regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los Artículos 47 al 51; se caracteriza porque el contribuyente cancela sus impuestos por medio de una tasa única del cinco por ciento (5%) sobre sus ingresos globales en forma mensual; es decir sobre el total de sus facturas. Dentro de sus características están las siguientes:

- Sólo puede facturar hasta el monto máximo de Q 150,000.00 anuales para pertenecer a este régimen.
- Exento del pago de impuesto sobre la renta.
- Exento del pago de impuesto de solidaridad.
- No debe cumplir tantos requisitos como los otros regímenes, sólo paga el cinco por ciento (5%) mensual por medio de declaración jurada.
- No lleva contabilidad completa, solamente utiliza un libro de compras y ventas de pequeño contribuyente.
- Sus facturas no generan derecho a crédito fiscal para los contribuyentes que contraten sus servicios o bien que realicen compras.
- No están obligados a tener contador registrado

4.8. Tipos de contribuyentes del impuesto sobre la renta relacionados con el impuesto al valor agregado

El impuesto sobre la renta también denominado ISR, es un impuesto directo que se aplica en Guatemala a la renta que obtenga toda persona o entidad, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. El impuesto sobre la renta es regulado por el Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual tiene una íntima relación con el impuesto al valor agregado, por ello a continuación se describen cada uno de los regímenes que establece:

a) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Este régimen se encuentra regulado en la Ley de Actualización Tributaria del Artículo 14 al 42; se caracteriza porque, para cancelar el Impuesto Sobre la Renta es necesario juntar todos los gastos que según la misma ley sean útiles, necesarios, importantes e indispensables; gastos cuya incorporación es vital para obtener las rentas gravadas.

Los gastos mencionados anteriormente, al momento en que se acumulen, se restan de los ingresos obtenidos sin tomar en cuenta las rentas exentas; una vez obtenido el resultado se le aplica la tasa del treinta y uno por ciento (31%) de ISR para el año que pasó es decir el 2013, veintiocho por ciento (28%) para el año 2014 y veinticinco por ciento (25%) para el año 2015. En este régimen se deben presentar anticipos de pago del impuesto en forma trimestral, mediante una declaración jurada, en los primeros diez

hábil del mes inmediato siguiente al finalizar cada uno de los trimestres del año; además de presentarse una declaración jurada anual como liquidación de impuestos.

Entre las obligaciones que tiene dicho régimen están las siguientes:

- Realizar pagos trimestrales del impuesto sobre la renta.
- Cancelar impuesto de solidaridad siempre y cuando se realicen actividades mercantiles y agropecuarias.
- Presentar informes de inventario en enero y junio de cada año.
- Presentar y cancelar el impuesto al valor agregado (IVA).
- Ser agente retenedor del impuesto sobre la renta (ISR) en caso se lleve contabilidad completa.

Es decir, que este régimen está relacionado con el impuesto al valor agregado; ya que al momento de las deducciones, se deben tener como soporte las facturas de pequeño contribuyente del IVA; además, como se mencionó anteriormente, también obliga a cancelar el impuesto al valor agregado.

b) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Este régimen está regulado del Artículo 43 al 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a sus obligaciones específicas. Es el tipo de régimen mediante el cual para cancelar el impuesto sobre la renta; es necesario establecer de manera mensual el monto de la facturación en base al ingreso total, sin incluir el impuesto al valor agregado

(IVA) ni rentas exentas. Consiste en aplicar el 6% del impuesto directo a los ingresos brutos de los contribuyentes residentes, para el año 2013; que aumentará al 7% para el año 2014.

En este tipo de régimen sólo está autorizado el pago por medio de retención definitiva; razón por la cual cuando se vende o presta un servicio a contribuyentes que lleven contabilidad completa estarán sujetos a que les retengan el impuesto sobre la renta por medio de una tasa del 6%; de esta forma cuando realizan su pago o presentación mensual del mismo impuesto sobre la renta tienen que realizar una liquidación del mismo, sobre la cual aplicarán la tasa del ISR mencionada con anterioridad; restando las retenciones realizadas y cancelando la diferencia o bien arrastrando crédito de impuesto sobre la renta para otros periodos.

Las características que muestra este régimen son las siguientes:

- No está obligado a cancelar impuesto de solidaridad
- No está obligado a realizar pagos trimestrales de ISR
- No está obligado a presentar informes de inventario
- Está obligado a cancelar de manera mensual el impuesto al valor agregado
- Está obligado a ser agente de retención de ISR cuando lleve contabilidad completa
- Está obligado a presentar declaración anual de ISR de manera informativa

De acuerdo a las características, estos contribuyentes tienen relación con el impuesto al valor agregado; ya que también están obligados a pagar dicho impuesto, además

revisten una característica especial en cuanto a las exenciones; ya que cuando se entrega la factura correspondiente la cual también lleva afecto el impuesto al valor agregado, al momento de cancelarlo éste es rebajado; pues la diferencia es la que el agente de retención debe enterar al fisco.

c) Régimen de rentas de trabajo

La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 68, regula este régimen que va dirigido específicamente a las personas que trabajan en relación de dependencia dentro de las empresas; la renta neta está constituida por los sueldos, salarios, comisiones y gastos de representación, bonificaciones y otras remuneraciones similares.

Este tipo de régimen siempre va a ser aplicado, ya que se caracteriza, como se anotó en el párrafo anterior, según el ingreso que obtenga el trabajador; asimismo el patrono realiza una proyección de impuesto sobre la renta para sus trabajadores y procede a realizar el descuento correspondiente, las deducciones de gastos permitidas para este régimen son las siguientes:

- Deducción única de Q 48,000.00
- Planilla de IVA hasta por Q 12,000.00, siempre y cuando sean gastos personales del contribuyente, no se aceptan gastos familiares
- Donaciones al Estado, entidades culturales y científicas
- Donaciones a entidades sin fines de lucro, iglesias y partidos políticos hasta el cinco por ciento (5%) de la renta bruta.

- Primas de seguros de vida no dotal
- Cuotas del IGSS, Instituto de Previsión Militar y del Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social

Este es uno de los regímenes que siempre ha llamado la atención, ya que afecta directamente al sector trabajador; pues antes de la reforma, los trabajadores podían compensar el pago del impuesto sobre la renta con el impuesto al valor agregado de las facturas por compras realizadas; no obstante con la reforma, en la actualidad existe un tope de las deducciones, ya que sólo se puede acreditar un total de Q.12,000.00 de IVA. Siendo ésta la relación que tiene entonces este régimen del impuesto sobre la renta con el impuesto al valor agregado.

CAPÍTULO V

5. Régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado

5.1. Consideraciones preliminares

Tanto en la doctrina como en el orden jurídico legal, se ha analizado cada una de las definiciones de carácter tributario; sobre el tema de los impuestos se ha realizado el estudio de los principios constitucionales en materia tributaria; por último, se ha analizado también la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo a la legislación vigente. Por lo tanto, teniendo una comprensión clara y concisa de los anteriores temas, se desarrolla en este capítulo el régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado.

En el año 2012, el régimen tributario guatemalteco, fue reformado mediante las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando; que también reformó la Ley del Impuesto al Valor Agregado; siendo uno de los cambios más significativos dentro de dicha ley, el que modificó el régimen de pequeño contribuyente; el cual para tener un concepto más amplio, se desarrolla específicamente en este capítulo; iniciando con las características del mismo antes de las reformas y cómo funciona luego de dicha reforma, determinando las ventajas y desventajas; para concluir con las repercusiones que hoy día tiene para los contribuyentes inscritos bajo este régimen de tributación.

5.2. El pequeño contribuyente antes de la reforma del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Los comerciantes que poseían pequeñas o medianas empresas, eran los más atraídos a inscribirse como pequeños contribuyentes; ya que como se verá a continuación las características, eran un conjunto de obligaciones simples y fáciles de cumplir; además, podían ejercer sus actividades sin ningún obstáculo y podían competir con los grandes empresarios.

5.2.1. Características

Estas características estaban regulados del Artículo 45 al 51 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, antes de la vigencia del Decreto 4-2012 del Congreso de la República; que a continuación se mencionan:

- Sólo se podían inscribir las personas cuyos ingresos no excedían del monto máximo de Q60, 000.00 anuales.
- Se dividía en dos clases de regímenes, uno llamado régimen especial y el otro llamado régimen de cuota fija.
- En el régimen especial de pequeño contribuyente, el pago del impuesto se realizaba como resultado de la diferencia entre débito y crédito fiscal de forma mensual
- En el régimen de cuota fija, el tipo impositivo era del cinco por ciento (5%), sobre la base imponible en forma trimestral
- Obligación de llevar libros de compras y ventas, caja e inventarios.

- Emitir facturas con la leyenda Pequeño Contribuyente.
- Las facturas emitidas generaban derecho a crédito fiscal para el comprador o prestador de servicios.
- Exentos del impuesto sobre la renta.
- Exentos del impuesto de solidaridad.
- No obligados a tener contador registrado.

Ante las anteriores características, es evidente que esta modalidad era más accesible ante las circunstancias en que se encontraba el pequeño contribuyente; ya que al pagar una cuota única del cinco por ciento (5%) de impuesto al valor agregado, éste era aplicado bajo la observancia del principio de capacidad de pago, o sea acorde a las condiciones económicas; que eran justas para contribuir con el fisco así como para la satisfacción de las necesidades de la población; porque el cálculo del impuesto era justo y podía competirse con cualquier tipo de empresarios.

5.3. El pequeño contribuyente luego de la reforma del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala

El régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado, ante la vigencia del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, fue reformado en su estructura y características; por ello se mencionaron las características del anterior régimen antes de dicha reforma para tener un panorama de cómo funcionaba antes.

El fin que se pretendía con las reformas era la de incentivar la incorporación de más personas a la formalidad; a través de la creación de un sistema tributario que por sus características, obligaciones e implicaciones, se pensaba que traería consigo, más ventajas que desventajas.

Con la entrada en vigencia del Decreto 4-2012, el régimen de pequeño contribuyente se reformó en la mayoría de sus aspectos; los cuales están contenidos en los Artículos 17, 18 y 19 de dicho decreto; a continuación se describen los cambios que se realizaron.

- Se unifican en un solo régimen las dos variantes de pequeño contribuyente que existían anteriormente y ambos serán inscritos de oficio por la Superintendencia de Administración Tributaria en el Régimen Único de Pequeño Contribuyente.
- Anteriormente el monto máximo de facturación era de Q 60,000.00 anuales; ahora para poder optar a este régimen se debe facturar hasta el monto máximo de Q 150,000.00 anuales.
- El porcentaje a pagar sigue siendo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios; pero ahora el pago debe ser mensual.
- Mensualmente se debe presentar una declaración jurada simplificada, ya sea que realice o no actividades afectas o que le hubiesen retenido la totalidad del impuesto.
- Para efectos tributarios, únicamente se debe llevar el libro de compras y ventas.

- En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes; las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario.
- Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del impuesto sobre la renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.
- Pueden utilizar las facturas que tengan en existencia hasta por un plazo de 3 meses, hasta el 24 de mayo de 2012, pero agregándole la leyenda: Factura de Pequeño Contribuyente, no genera derecho a crédito fiscal.
- Deben solicitar autorización para impresión de nuevas facturas, las cuales deberán utilizar a partir del 25 de mayo de 2012 y deben llevar impresa la leyenda: Factura de Pequeño Contribuyente, no genera derecho a crédito fiscal; en consecuencia, las facturas existentes que se emitan después del 24 de mayo de 2012, ya no tendrán validez, aunque lleven leyenda.
- Deben emitir facturas de pequeño contribuyente en todas las ventas o prestación de servicios mayores a Q. 50.00 y por las ventas menores a este monto, emitirán una factura al final del día sumando todas las ventas menores, debiendo conservar en su poder el original y la copia.

- El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o adquirente de los servicios; constituyendo dicho valor costo para efectos del impuesto sobre la renta, de acuerdo al cuarto párrafo del Artículo 17 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República.

En conclusión, el régimen de pequeño contribuyente se reformó en su totalidad, esto quiere decir que todos los contribuyentes inscritos bajo este régimen deben cumplir con los nuevos lineamientos establecidos en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República; pero dicha reforma se debe analizar doctrinaria, científica y jurídicamente, para establecer las ventajas y desventajas que trae consigo; y así poder determinar cómo repercute en los contribuyentes inscritos bajo este régimen de tributación.

5.3.1. Ventajas

- Simplicidad para llevar los registros contables, porque únicamente se llevará un libro de compras y ventas.
- Simplicidad para el cálculo del impuesto, ya que únicamente se multiplicarán los ingresos mensuales por el cinco por ciento (5%).
- No se tiene que cumplir con los otros impuestos, tales como el impuesto sobre la renta, el doce por ciento (12%) de impuesto al valor agregado y el impuesto de solidaridad.

- No hay necesidad de pagar un contador autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las ventajas que conlleva este régimen como se puede ver, son las mismas que siempre han existido; lo que trataron los legisladores fue no complicar los procedimientos para el cálculo, control y pago del impuesto; por lo que los contribuyentes no tienen la necesidad de pagar servicios de un contador autorizado, para realizar cada una de las operaciones que llevan a cabo.

5.3.2. Desventajas

- La principal desventaja se encuentra regulada en el cuarto párrafo del Artículo 17 del Decreto 4-2012, el cual norma que: “El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta.”
- Al no generar derecho a crédito fiscal, coloca al pequeño contribuyente en desventaja ante los demás comerciantes inscritos en el régimen general del impuesto al valor agregado; ya que no sería competitivo con este último.

De lo anterior se deduce, que a la persona que adquiere los productos o servicios del pequeño contribuyente ya no le sirven las facturas que recibe; debido a que no podrá



realizar la operación de la diferencia entre débito fiscal y crédito fiscal para enterar al fisco el impuesto a pagar.

5.4. Repercusiones del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Luego del análisis doctrinario y legal que se ha realizado en el tema tributario, específicamente sobre el régimen de pequeño contribuyente contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas contenidas en el Decreto 4-212 del Congreso de la República; se puede indicar que ha tenido las repercusiones siguientes:

Tomando en cuenta el tema anterior de las ventajas del pequeño contribuyente, se concluye que no existe ventaja alguna que llame la atención, que lo haga diferente o bien que beneficie tanto la economía de los guatemaltecos como al propio Estado, para que más personas que ejercen el comercio informal se inscriban como contribuyentes y así obtener mejores beneficios sociales.

Durante el estudio realizado se ha considerado que la normativa actual del pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado; repercute en todos los contribuyentes inscritos bajo este régimen, debido a la desventaja que se ha analizado con anterioridad, establecida en el Artículo 17 del Decreto 4-2012, el cual regula que la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal. Esta normativa sólo causa efectos negativos, ya que coloca al pequeño contribuyente en desventaja

ante los demás contribuyentes del doce por ciento (12%) del impuesto al valor agregado, dejándolo en desigualdad desde el punto de vista de la competitividad.

Según el auditor Oscar Chile Monroy: “La intención de la reforma es ampliar la base tributaria, permitiendo la inscripción de más pequeños contribuyentes ampliando el techo de Q60, 000.00 a Q150, 000.00 anuales. Como está estructurado ahora ya nadie quiere ser pequeño contribuyente porque no le pagan el IVA. Las facturas del pequeño contribuyente no son útiles para la planilla del IVA y las personas en relación de dependencia podrían optar por caer en una mala práctica: Si me vende, no me dé factura porque no me sirve.”³³

Se han encontrado diversos comentarios tanto técnicos como legales en diferentes páginas de internet respecto al pequeño contribuyente; uno de ellos es el artículo denominado me conviene o no el régimen de pequeño contribuyente, el cual indica que: “...pues sus facturas ya no van a generar crédito fiscal y con esta disposición, ninguna empresa formal querrá realizar transacciones comerciales con este tipo de contribuyente pues todo el impuesto al valor agregado que pague en esta facturación será prácticamente una pérdida para ellos”.³⁴

En entrevista que el diario La Hora hizo en el 2013 a Pavel Centeno quien era entonces Ministro de Finanzas; manifestó: “Aún con la reforma fiscal, se registró una reducción

³³ <http://www.elperiodico.com.gt>. **La agonía del pequeño contribuyente.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

³⁴ <http://www.paramicroempresarios.com>. **Me conviene o no el régimen de pequeño contribuyente.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

en la recaudación de impuestos de 985 millones de quetzales en el primer trimestre de 2013; aún así insistiría en el reto de alcanzar la meta de recaudación de Q 50 mil 375 millones, a pesar de que la Intendencia de Recaudación veía un panorama cada vez más complicado para cumplir con ese objetivo.”³⁵

Otro de los comentarios respecto al tema es el del licenciado José Roberto Tercios, quién considera que: “Este régimen puede presentar, en la práctica, una preferencia por el mediano y grande empresario a comprar productos a personas con quienes puedan recuperar crédito fiscal, y despreciar las ofertas que presenten los pequeños contribuyentes, a no ser que estos últimos bajen un doce por ciento (12%) sus precios, para compensar a las empresas la falta de crédito fiscal.”³⁶

En las diferentes opiniones, tanto técnicos como expertos en temas tributarios han manifestado, que existe un daño evidente a los pequeños contribuyentes, dejándolos más vulnerables y en desventaja para competir con los grandes empresarios; y aun al propio Estado, ya que las personas que comercializan de la economía informal no se sienten atraídos a contribuir con el Estado; eso causa menos ingresos al fisco y una baja recaudación fiscal, lo que disminuye la calidad de los servicios públicos. Por lo anterior se concluye que, dentro de las repercusiones que se manifiestan hoy día destacan las siguientes:

³⁵ [http://: www.lahora.com.gt](http://www.lahora.com.gt). **El camino del fracaso en la política fiscal**. (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

³⁶ [http://: www.infiscales.com.gt](http://www.infiscales.com.gt). **El pequeño contribuyente**. (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

- Desventaja ante la sociedad, ya que existe una exclusión de los pequeños y medianos empresarios que han adoptado este tipo de régimen de tributación.
- Desmotivación ante el deseo de contribuir con el fisco.
- Menos ingresos para el Estado de Guatemala.
- Incrementa la informalidad de pequeños comerciantes.
- La inexistencia de la igualdad de competitividad, que produce daño al pequeño contribuyente.
- La inexistencia de la justicia tributaria, ante la desigualdad entre los ciudadanos.
- La incongruencia de la normativa con los principios constitucionales de igualdad, capacidad de pago, equidad y justicia tributaria; ante la reforma del Decreto 4-2012
- Incumplimiento del fin del Estado.

El fin del Estado es precisamente la realización del bien común, establecido en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala; el cual como ya se ha mencionado lleva a cabo al momento de satisfacer las necesidades de la población, a través de los servicios públicos; pero para agenciarse de fondos no debe perjudicar a un sector de la población, pues es un daño social que limita el poder ejercer el comercio y vivir pacíficamente en sociedad; ya que el tributo actual del pequeño contribuyente no está siendo justo, más bien está dañando a los contribuyentes inscritos bajo este régimen.

Es importante mencionar el incumplimiento del fin del Estado, ya que al no ser atraídos los comerciantes informales a la formalidad, los ingresos son cada vez menores por concepto de impuesto al valor agregado; esto conlleva a que el Estado no tenga

suficientes fondos para mejorar los servicios públicos o incrementarlos para que lleguen a toda la población; como consecuencia, la realización del bien común que es el fin del Estado, no se lleva a cabo o cada vez es más deficiente.

El efecto jurídico que causa el cuarto párrafo del Artículo 17 del Decreto 4-2012, con la frase la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para el adquirente de los productos o servicios; es la incongruencia con los principios constitucionales de igualdad, capacidad de pago, equidad y justicia tributaria; esto se manifiesta directamente al dejar en desventaja al pequeño contribuyente, no permitiéndole competir con los grandes empresarios; lo cual genera una obstaculización al desarrollo de los guatemaltecos que comercializan a menor escala; es decir, a los pequeños y medianos comerciantes, esto viéndolo desde el punto de vista de la competitividad y de la rentabilidad; por lo que se recalca que esta normativa no es congruente con los principios constitucionales ya mencionados.

Existe un daño evidente al pequeño contribuyente, debido también a que los grandes empresarios que adquieren bienes o servicios que provengan de pequeños contribuyentes por el hecho que las facturas que estos emiten no les generan derecho a crédito fiscal, hace que no tengan relaciones comerciales ni de competitividad, ya que uno de los principios y conductas privilegiadas de toda empresa es contar y practicar una eficiente planificación tributaria; que tienda a analizar la forma de minimizar cada año el pago de impuestos, bajo estrategias permitidas por la ley tributaria y que produzcan un ahorro en concepto de impuestos. Por lo anterior, los empresarios deciden entonces adquirir bienes o servicios de personas individuales o jurídicas que



emitan facturas susceptibles de generar crédito fiscal y con ello, compensar sus débitos y de tal forma, pagar menos impuestos.

Además del daño al pequeño contribuyente, el Estado ha dejado de percibir grandes cantidades del impuesto al valor agregado; debido a que la mayoría de personas ya no exigen facturas por las compras que realizan; pues saben que ya no es posible deducir el impuesto de éstas del impuesto sobre la renta. No obstante, las autoridades no quieren reconocer esta problemática y aún tienen la esperanza de que la recaudación mejore; lo que no sucederá, salvo que vuelvan a reformar el régimen de pequeño contribuyente, que antes de la reforma funcionaba muy bien; lo que se requería eran mejores formas de control y en todo caso, terminar con los privilegios fiscales, de modo que todos y cada uno de los guatemaltecos pagaran sus impuestos en bien de Guatemala.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El régimen de pequeño contribuyente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado en el 2012 por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República; tiene como objeto incentivar al sector de la economía informal a la formalidad, mediante procedimientos sencillos y con una tarifa del cinco por ciento mensual sobre el total de sus ventas o servicios que presta; además de ello que el fisco obtenga un aumento en la recaudación tributaria, para que el Estado lleve a cabo el cumplimiento de su fin.

Del análisis realizado, se llegó a la conclusión que la normativa actual del pequeño contribuyente le deja en desventaja ante los demás empresarios; ya que el cuarto párrafo del Artículo 17 del Decreto 4-2012 al establecer que las facturas que emite no generan derecho a crédito fiscal para el comprador o adquiriente de sus bienes o servicios; hace que los demás empresarios no adquieran bienes ni servicios del pequeño contribuyente, ya que la factura que emiten no les es útil para compensación o devolución del impuesto al valor agregado; además, esto ha ocasionado baja recaudación de impuestos.

Por tanto se sugiere, que la Superintendencia de Administración Tributaria, el Ministerio de Economía, el Ministerio de Finanzas Públicas, los representantes de las micro, pequeñas y medianas empresas y los miembros de la comisión de economía del Congreso de la República de Guatemala; realicen un estudio de forma técnica y profesional, con el objeto de configurar un modelo de pequeño contribuyente tomando en consideración las figuras de crédito y débito fiscal.





BIBLIOGRAFÍA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótesis de incidencia tributaria. Hecho generador. La Ley.** Lima, Perú: Ed. Instituto peruano de derecho tributario, 1987.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala: Ed. USAC Colección de textos jurídicos, Departamento de Publicaciones, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** 2ª. ed. México: Ed. Porrúa, S.A., 2008.

FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. **Las exenciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales.** Costa Rica: s.e., 2001.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas Los impuestos.** México: s.e., 2000.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

<http://lema.rae.es>. **Diccionario de la Real Academia Española, principio.** (Guatemala, 5 de diciembre de 2013).

<http://www.opconsultor.files.wordpress.com>. **El ABC de la Educación Financiera.** (Guatemala, 1 de febrero de 2014).

<http://www.bufeteparedes.com>. **La penalización de los conflictos tributarios.** (Guatemala, 4 de marzo de 2014).

<http://www.elperiódico.com.gt>. **La agonía del pequeño contribuyente.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).



<http://www.infiscales.com.gt>. **El pequeño contribuyente.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

<http://www.lahora.com.gt>. **El camino del fracaso en la política fiscal.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

<http://www.paramicroempresarios.com>. **Me conviene o no el régimen de pequeño contribuyente.** (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

<http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal>. (Guatemala, 7 de diciembre de 2013).

<http://www.sat.gob.gt>. (Guatemala, 1 de marzo de 2014).

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario.** 2ª. ed. Colombia: Ed. Universidad externa de Colombia, 2000.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos de derecho financiero y tributario.** 3ª. ed., Guatemala: s.e., 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal:** 2ª. ed., México: Ed. Colección de textos jurídicos universitarios, 1982.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Los impuestos y la deuda pública.** México: Ed. Porrúa, S.A., 2000.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2000.

Legislación:

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



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

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

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

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

Ley del Impuesto de Solidaridad. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 73-2008, 2008.

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