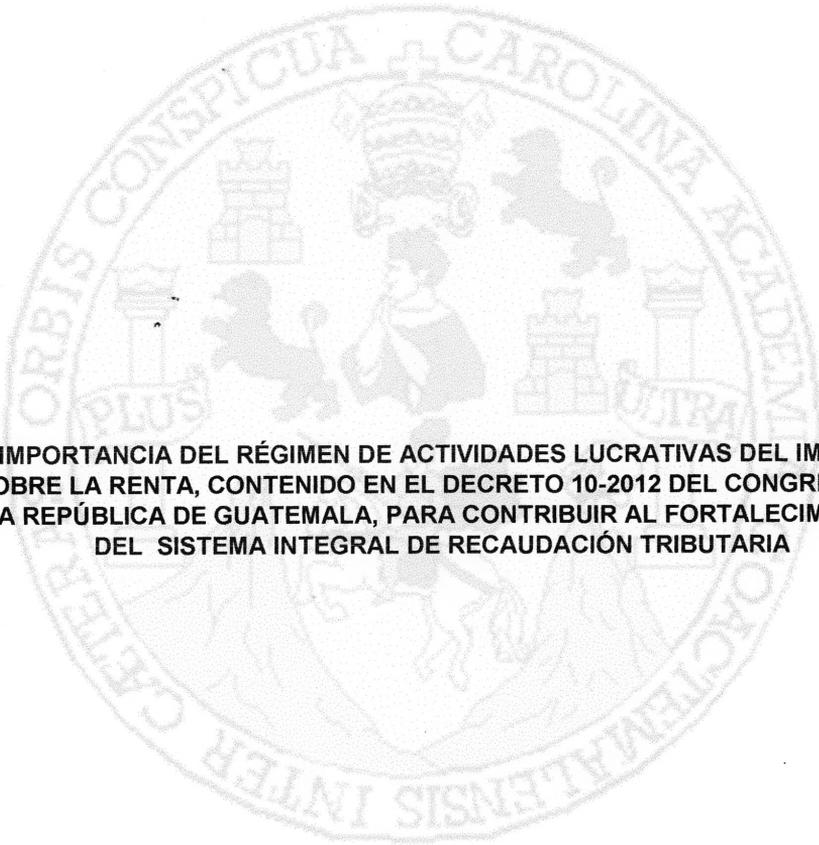


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, CONTENIDO EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE
LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA CONTRIBUIR AL FORTALECIMIENTO
DEL SISTEMA INTEGRAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

JAVIER EDUARDO PANIAGUA POLANCO

GUATEMALA, AGOSTO DEL 2015

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA, CONTENIDO EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE
LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA CONTRIBUIR AL FORTALECIMIENTO
DEL SISTEMA INTEGRAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JAVIER EDUARDO PANIAGUA POLANCO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICA Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2015

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

DECANO: Msc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor Rolando Villagrán Recinos
Vocal: Lic. Ana Reyna Martínez Antón
Secretario: Lic. Sonia Eugenia Calderón Contreras

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor Efraín Veliz López
Vocal: Lic. Héctor Rene Granados Figueroa
Secretario: Lic. Adela Lorena Pineda Herrera

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 25 de mayo de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, SILVIA SOFIA FLORES MAZARIEGOS
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JAVIER EDUARDO PANIAGUA POLANCO, con carné 200912355,
 intitulado LA IMPORTANCIA DE REFORMAR EL ARTÍCULO 48 DEL DECRETO 10-2012, LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, PARA ESTABLECER LOS PORCENTAJES OBJETIVOS DE RETENCIÓN DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES
LUCRATIVAS.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Silvia Sofía Flores Mazariegos
 Licda. Silvia Sofía Flores Mazariegos
 ABOGADA Y NOTARIA



Fecha de recepción 25 / 05 / 2015.

Asesor(a)
 (Firma y Sello)



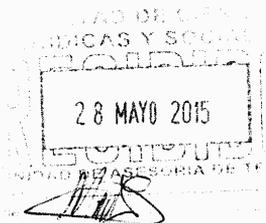
Lic. Silvia Sofía Flores Masariegos

Abogado y Notario
Colegiado No. 8,292



Guatemala, 28 de mayo de 2015.

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.



Apreciable doctor:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del bachiller **JAVIER EDUARDO PANIAGUA POLANCO**, la cual se intitula **LA IMPORTANCIA DE REFORMAR EL ARTÍCULO 48 DEL DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, PARA ESTABLECER LOS PORCENTAJES OBJETIVOS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS**; declarando expresamente que no soy pariente del bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre un sistema integral de recaudación tributaria basado en el régimen de ingresos de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta, contenido en el decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala,
- b) Por considerarlo conveniente para cumplir con los fines de la investigación científica, se procedió a cambiar el bosquejo preliminar de temas, así como el título de la tesis propuesto, atendiendo a lo dispuesto en el Artículo 26 de el "Normativo para la Elaboración de Tesis y de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público", el cual establece en su parte conducente: "... *En la resolución de nombramiento debe hacerse del conocimiento del asesor, que tiene facultades para recomendar al estudiante, si así lo estime conveniente, la modificación del bosquejo preliminar de temas... así como el título de tesis propuesto.* Anteriormente el tema de la tesis se intitulaba: "LA IMPORTANCIA DE REFORMAR EL ARTÍCULO 48 DEL DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, PARA ESTABLECER LOS PORCENTAJES OBJETIVOS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS.", siendo el nuevo tema intitulado: "LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTENIDO EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA CONTRIBUIR AL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA INTEGRAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA".
- c) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis jurídico-descriptivo del problema, utilizando los métodos analítico y sintético, así como el inductivo y lógico-

Lic. Silvia Sofia Flores Mazariegos

Abogado y Notario
Colegiado No. 8,292



deductivo; mediante los cuales el bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con el impuesto sobre la renta y la importancia de respetar los principios constitucionales y las bases de la recaudación tributaria. La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

- d) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- e) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- f) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda que para que en verdad exista un sistema integral de recaudación tributaria, es necesario tomar en cuenta los índices de capacidad contributiva del contribuyente; con el objeto de establecer un sistema tributaria justo y equitativo respetando siempre la dignidad del contribuyente.
- g) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- h) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,


Licda. Silvia Sofia Flores Mazariegos
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Silvia Sofia Flores Mazariegos
Asesor de Tesis
Colegiado No. 8,292



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 22 de junio de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JAVIER EDUARDO PANIAGUA POLANCO, titulado LA IMPORTANCIA DEL RÉGIMEN DE AÇTIVIDADES LUCRATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTENIDO EN EL DECRETO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA CONTRIBUIR AL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA INTEGRAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.

SECRETARIA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
GUATEMALA, C. A.

Lic. Avilán Ortiz Orellana
DECANO
DECANATO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
GUATEMALA, C. A.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





DEDICATORIA

A DIOS EN SU SANTÍSIMA TRINIDAD: Por brindarme la vida y la fortaleza para levantarme de mis caídas, porque cada vez que me sentí atrapado me liberaste, porque cada vez que me sentí agobiado me consolaste y sobre todo porque tu misericordia nunca se apartó de mi camino y nunca me abandonarás.

A MARÍA SANTÍSIMA: Gracias, madre mía, porque me tomaste entre tus brazos como un niño y me has guiado en este caminar.

A MIS PADRES: Eduardo Enrique Paniagua Lossley y Juana del Carmen Polanco Mijangos, por sus enseñanzas y ejemplo de vida, infinitas gracias, me siento orgulloso de ser su hijo.

A MIS ABUELOS: María del Socorro, mamita mary, Julio César Polanco Palma, María Magdalena Azmitia Farfán (Q.E.P.D) y José Enrique Lossley Aceituno (Q.E.P.D.) por su amor incondicional.

A MIS HERMANOS: Ricardo, Omar Alberto (Q.E.P.D), Carolina, Omar Enrique, Daira y Fátima, porque este triunfo es por ustedes y para ustedes.

A MIS TÍOS: María Edna Quiroa Mijangos, mamita Edna; Edwin Abel Alonzo; Henny Arriaga Lossley; Jorge Enrique Lossley Azmitia, por su amor y apoyo incondicional, gracias por su ejemplo de vida y sacrificio.

A LOS PROFESIONALES: Licda. Flor de los Ángeles León Chinchilla, por compartir el amor por esta hermosa ciencia y por compartir los sueños de un mejor país, gracias por el cariño y afecto que siempre me



ha brindado; Lic. Cesar Tadeo Sosa Mauricio, Licda. Mónica Edith Váldez López, Lic. Manuel de Jesús Hernández Aj, Lic. Luis Daniel Culajay Posadas, por todo el apoyo brindado, infinitas gracias son parte fundamental en mi vida; Licda. Ángela Amelia León Chinchilla, por enseñarme que el temor del Señor es el comienzo de la sabiduría; Marco Antonio Quinteros, por fomentar en mi vida que Todo lo puedo en Cristo que me fortalece; Licda. Sofía Flores Mazariegos, por su apoyo incondicional; Inga. María victoria Miranda Sambrano, por su apoyo.

A LOS DOCENTES: Doctor Erick Santiago; Lic. Edgar Armindo Castillo Ayala, Lic. Ronald Manuel Colindres, Lic. Mardo Gómez, Lic. Gabriel Bautista, Lic. Juan José Gerardo, por los conocimientos transmitidos y por fomentar el placer del estudio de tan hermosa ciencia.

A MIS AMIGOS: Por compartir parte de su vida conmigo, en especial: Pedro Pablo, Arnoldo, Walter, Sergio, Julio, Brayan, Karin, Seidy, Silvia, Alex, Remmy, Wendy, Silvana, Estuardo.

A: Blanca Marina del Valle, por su cariño y apoyo incondicional en el transcurso de esta carrera, mil gracias por todo; Xiavier Alejandro, Ángel Fernando, Ashley Anahi, por estar siempre a mi lado y ser el motivo para seguir adelante.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

A: Guatemala, por permitirme superarme día con día.



PRESENTACIÓN

El tema a estudiar corresponde a la rama del derecho público, en este sentido el problema se circunscribe a las áreas del derecho tributario guatemalteco y aspectos del derecho constitucional. El problema se ciñe en los tipos impositivos del régimen de actividades lucrativas.

Con el objeto de darle extensión y profundidad al problema objeto de estudio, aborde, entre otros, los temas relacionados con los principios constitucionales de la tributación, asimismo se hizo alusión a las definiciones, características, clases y elementos del contribuyente, los agentes de retención, el derecho tributario, el tipo impositivo y los principios constitucionales de la tributación. Con tal andamiaje se obtuvo sustentación necesaria, para determinar con claridad y precisión que los tipos impositivos del régimen de actividades lucrativas establecidos violan los principios constitucionales del derecho tributario, por lo cual no contribuye al fortalecimiento de un sistema integral de recaudación tributaria.

Se tomó en cuenta del periodo comprendido del primero de enero del año 2013, fecha en que entró en vigencia el libro I, del Decreto 10-2012 hasta el 31 de diciembre del 2014.

El aporte científico de la presente investigación es establecer que el régimen de actividades lucrativas no respeta los principios constitucionales de la tributación, puesto que carece de tipos impositivos injustos mermando así los ingresos del contribuyente.



HIPÓTESIS

La violación a los principios constitucionales del derecho tributario y a las bases de la recaudación tributaria al establecer un impuesto cuyo tipo impositivo no toma en cuenta los indicios de capacidad de pago del contribuyente.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis jurídico-descriptivo del problema, utilizando los métodos analítico y sintético, así como el inductivo y lógico-deductivo; mediante los cuales se logró comprobar la hipótesis debido a que se expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con el impuesto sobre la renta y la importancia de respetar los principios constitucionales y las bases de la recaudación tributaria. La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

Se comprobó la hipótesis puesto que se delimitó con claridad que los principios constitucionales de la tributación no fueron respetados en la elaboración del Impuesto Sobre la Renta, específicamente en los tipos impositivos del régimen de actividades lucrativas.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Contenido del derecho tributario.....	3
1.2. División del derecho tributario.....	4
1.2.1. Derecho tributario general.....	4
1.2.2. Derecho tributario especial.....	5
1.3. Principios del derecho tributario.....	6
1.4. Características del derecho tributario.....	7
1.4.1. Es autónomo.....	7
1.4.2. Es público.....	10
1.4.3. Es sistemático.....	10
1.5. Codificación del derecho tributario.....	11
CAPÍTULO II	
2. Derecho tributario constitucional guatemalteco.....	13
2.1. La potestad tributarias.....	14
2.2. Limitación a la potestad tributaria.....	14
2.3. Características del poder tributario.....	16
2.3.1. Carácter originario.....	16
2.3.2. Carácter irrenunciable.....	16
2.3.3. Carácter indelegable.....	16
2.3.4. Carácter imprescriptible.....	17
2.3.5. Carácter legal.....	17
2.4. Competencia tributaria.....	17



	Pág.
2.5. Principio de capacidad de pago.....	18
2.6. Principio de generalidad.....	20
2.7. Principio de igualdad.....	22
2.8. Principio de legalidad.....	23
2.9. Principio de equidad y justicia tributaria.....	25
2.10. Principio de no confiscatoriedad.....	26
2.11. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	27
2.12. Principio de seguridad jurídica.....	28

CAPÍTULO III

3. Actividad financiera del Estado.....	29
3.1. Obligación tributaria.....	31
3.2. Momento en que nace la obligación jurídica tributaria.....	32
3.3. Los sujetos de la relación jurídica tributaria.....	33
3.3.1. Sujeto activo.....	34
3.3.2. Sujeto pasivo.....	34

CAPÍTULO IV

4. Bases de la recaudación tributaria de Guatemala.....	41
4.1. El hecho generador de la relación tributaria.....	42
4.2. Las exenciones.....	45
4.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria.....	47
4.4. La base imponible y el tipo impositivo.....	49
4.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.....	51
4.6. Las infracciones y sanciones tributarias.....	52



CAPÍTULO V

Pág.

5. Impuesto sobre la renta, en el derecho tributario guatemalteco.....	53
5.1. Antecedentes históricos del impuesto sobre la renta.....	53
5.2. Clasificación de las rentas.....	55
5.3. Contribuyentes afectos a pagar el impuesto sobre la renta.....	56
5.4. El sistema cedular como base principal en la recaudación del impuesto sobre la renta.....	56
5.5. Definición de actividades lucrativas y sus regímenes.....	57
5.5.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.....	58
5.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	61
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



INTRODUCCIÓN

Con la emisión del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, se establecieron las siguientes categorías de rentas: actividades lucrativas, las rentas de trabajo, las rentas del capital y las ganancias de capital. Es necesario hacer un estudio sobre esta nueva normativa, para poder establecer las características de este impuesto, así como las incidencias que tendrá en el contribuyente.

Dentro de esta investigación se comprobó la hipótesis que afirma que la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, no cumple con establecer tipos impositivos objetivos del pago del impuesto, debido a que no se ajusta a los preceptos constitucionales, mucho menos a las bases de la recaudación tributaria, por lo cual no logró su cometido de ser una reforma tributaria integral para el desarrollo del sistema tributario guatemalteco.

Los objetivos del presente trabajo se enfocan básicamente en estudiar las bases de la recaudación tributaria, la importancia de una reforma tributaria integral, analizar la legislación vigente del impuesto sobre la renta. La investigación se realizó partiendo de los siguientes supuestos: a) analizar la forma de recaudación del impuesto sobre la renta; b) los derechos y las obligaciones de los contribuyentes afectos a este impuesto; y, c) la importancia de generar ingresos tributarios respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Dentro de los cinco capítulos que comprende el presente trabajo se abordó en el capítulo primero, las relevancias de la ciencia del derecho tributario, el objeto de los tributos, así como las posiciones sobre su autonomía; el segundo capítulo expone la



tributaria del Estado, sus características y los límites que se deben observar a la hora de establecer tributos; se toma en cuenta en esta investigación la actividad financiera del Estado, para lo cual los temas serán analizados dentro del tercer capítulo; como parte importante y fundamental se expone en el capítulo cuarto lo referente a las bases de la recaudación tributaria, las cuales establecen los parámetros que se deben observar para crear un tributo; y en el último capítulo, se analizó lo referente al Impuesto Sobre La Renta, el tipo impositivo, su forma de pago, los derechos y las obligaciones del contribuyente afecto a este impuesto.

Para la elaboración de la presente investigación se desarrolla un análisis jurídico-descriptivo del problema, utilizando los métodos analítico y sintético, así como el inductivo y lógico-deductivo, por medio de los cuales es posible exponer el problema jurídico en sus diversos aspectos, así como establecer elementos para establecer conclusiones específicas. Las unidades de análisis son documentos, utilizando la técnica bibliográfica pues posee un acceso a suficientes fuentes de información.

Como consecuencia de todo lo expuesto se espera que el presente trabajo de investigación sea un elemento esencial de aporte científico al derecho tributario guatemalteco, con la finalidad de fortalecer los derechos de los contribuyentes que son la base del sistema tributario.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Hablar de derecho tributario conlleva establecer determinados parámetros constitucionales en relación a la persona, al Estado, a los métodos que se utilizan para crear tributos, las bases de la recaudación tributaria, los ilícitos penales y los procesos administrativos de cobro de los tributos.

En sentido lato, el derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

García aporta la siguiente definición: “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; v.gr., 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.”¹

Para Sainz, el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones

¹ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**, Tomo I. Pág. 137.



públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”². Para el maestro Fonrouge el derecho tributario es:” Una rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividades del Estado, en las relaciones de este con los particulares, entendiéndose entonces al derecho tributario como el sistema jurídico que regula la recaudación de los tributos...”³

Aunque existen varias definiciones de lo que es el derecho tributario, la realidad guatemalteca se adecua más al enfoque de Berlini, que dice: “El derecho tributario es una rama del derecho que expone los principios y normas jurídicas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como la creación y a la observancia de algunos límites negativos a las libertades de los particulares conexas como un impuesto con una tasa y con monopolio establecido fundamentalmente por el Estado con el fin de lucro”⁴.

Se establece entonces que el derecho tributario es una rama del derecho público, que desarrolla los principios constitucionales de la tributación y normas jurídicas relativas al establecimiento y a aplicación de los tributos en general, así como la creación y observancia de algunos límites negativos a las libertades de los ciudadanos para contribuir con el gasto público y lograr que el Estado cumpla con sus fines fundamentales.

²Sainz de Buñanda, Fernando. **Derecho tributario**. Pág. 88.

³Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Pág. 7.

⁴Santiago De León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 10.

1.1. Contenido del derecho tributario

Contemplado el contenido del derecho tributario en general y en forma panorámica, se establece que comprende dos grandes partes: una primera parte o parte general, donde están comprendidas generalmente las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario.

La parte general, es la parte más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr la coacción (Ius Puniendi), lo cual significa que el tributo está regulado en forma tal, que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con los derechos individuales de los contribuyentes.

La parte especial, en cambio, contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. Previo a este estudio suele hacerse consideraciones sobre **sistema tributario**, es decir, sobre el conjunto de tributos en determinado país y en un momento dado, tomado ese conjunto como un todo.

Aplicado al sistema jurídico tributario de Guatemala se puede decir que la parte General del derecho tributario está contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Decreto Número 6-91, Código Tributario. Dentro de la parte especial podemos mencionar la regulación legal de los tributos en específico, mencionando el

Decreto Número 27-92, La Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria; Decreto Número 37-92, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos; Decreto Número 15-98, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, entre otras normativas que establecen cada tributo en particular.

1.2. División del derecho tributario

1.2.1. Derecho tributario general

Dentro de la división del derecho tributario en primer lugar, se encuentra el derecho tributario general, el cual abarca todos los elementos aplicables en forma extensiva al tributo, dentro de esta división tenemos el derecho tributario material, que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la obligación económica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, generada por la verificación del hecho generados imponible, previsto en la ley.

También tenemos el derecho tributario formal, que son aquellas normas jurídicas que regulan la actividad administrativa para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y también se regulan los aspectos de delimitación de la obligación tributaria.



Se observa que esta división del derecho tributario es la que establece todos los parámetros aplicables a cualquier tipo de tributo y procedimiento para determinarlos así como para aplicarlo.

1.2.2. Derecho tributario especial

En segundo grado, se encuentra el derecho tributario especial, integrado por el conjunto de normas jurídicas que complementan al derecho tributario, como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario internacional, el derecho tributario administrativo y el derecho tributario penal.

El derecho tributario constitucional son aquellas normas jurídicas que limitan el poder tributario, constituyente así el marco jurídico de la actividad económica del estado, dentro de esta rama del derecho tributario se encuentran contenidos los principios constitucionales de la tributación y las bases de la recaudación tributaria.

El Derecho Tributario Internacional regula el conjunto de normas jurídicas que rigen las relaciones entre los Estados para delimitar sus soberanías y evitar la doble tributación y la evasión tributaria. Es menester confrontar la necesidad que el Estado de Guatemala tiene de evitar la doble tributación internacional a través de tratados o convenios para la protección y economía del contribuyente, puesto que actualmente el contribuyente se ve mermado en sus ingresos puesto que no existe claridad en este sentido.

Esta división también está integrado por el derecho penal tributario, estableciendo que es el conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto el análisis de los delitos tributarios y sus correspondientes sanciones penales.

Por último se tiene al el derecho tributario administrativo, que disciplina los procesos existentes entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sean estas por la aplicación de una norma material o formal; ejemplo: el proceso contencioso tributario.

1.3. Principios del derecho tributario

Son el límite de la potestad tributaria de un Estado para la implementación de los tributos, los cuales están contenidos dentro de la parte general del derecho tributario.

Manuel Ossorio define los principios como: “comienzo de un ser, de la vida; fundamento de algo⁵”. En derecho son conceptos de fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas. En el derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad,

⁵Manuel Ossorio. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 770.



protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

Por eso los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Estos derechos fundamentales están preferentemente en la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.

Según la doctrina existen los siguientes principios tributarios: legalidad, justicia, uniformidad, respeto de los derechos fundamentales, publicidad, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, redistribución o proporcionalidad, estabilidad económica, eficacia en la asignación de recursos. De los cuales desarrollaremos sólo algunos más adelante.

1.4. Características del derecho tributario

1.4.1. Es autónomo

Porque dispone de principios generales propios derivados de la Constitución Política de la República de Guatemala, con sus fines, objetos y contenidos particulares diferentes a otras ramas del derecho. Se ha discutido si el derecho tributario es realmente una rama autónoma en relación a otras ramas del derecho. El tratadista argentino Villegas, considera: “que es necesario hacer la aclaración que el concepto de autonomía dentro

del campo de las ciencias jurídicas es equivoco y adolece de una vaguedad que dificulta la valoración de las diferentes posiciones doctrinarias que existen”⁶.

Considera Villegas Lara que la posibilidad de independencias absolutas o de fronteras cerradas en el sector jurídico tributario es inviable, por cuanto las distintas ramas en que se divide el derecho ninguna deja de conformar el carácter de partes de una única unidad real: el orden jurídico de un país, que es emanación del orden social vigente.

Por eso, nunca la autonomía de un sector jurídico puede considerarse como una libertad total y con capacidad propia para poder complementarse e integrarse por sí mismo, puesto que todas las ramas del derecho se sustentan en más de alguna otra rama del derecho. La autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que, cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria. Así, por ejemplo, la relación jurídica tributaria, que es el concepto total del derecho tributario, es sólo una especie de relación jurídica, existente en todos los ámbitos del derecho y a cuyos principios generales debe recurrir. De igual manera, conceptos como sujetos, deuda, crédito, pago, proceso, sanción y otros, tienen un contenido jurídico universal y demuestran la imposibilidad de parcelar el derecho.

a) Posiciones sobre la autonomía del derecho tributario

Se ha establecido que posee una subordinación al derecho Financiero, puesto que niega todo tipo de autonomía hacia el derecho tributario en virtud que este se encuentra

⁶ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financieros y tributario**. Pág.9

subordinado al derecho financiero. El autor Dino Jarach se abre a la posibilidad de la conjunción, es decir que el mismo derecho tributario es parte del derecho financiero y que los dos se deben de interpretar conjuntamente.

También se tiene la postura de la subordinación al derecho administrativo, esta corriente doctrinal comprende a quienes piensan que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, ante lo cual sucede lo siguiente: se acepta que el derecho tributario sea estudiado independientemente del derecho administrativo, pero la subordinación exige que supletoriamente, y ante la falta de normas expresas tributarias sobre algún punto, se recurra obligatoriamente a los conceptos, ideas e instituciones del derecho administrativo. Esta teoría se maneja en similares conceptos en relación al derecho financiero, y pues fueron sustentadas por viejos y notables tratadistas del derecho administrativo.

b) Autonomía científica del derecho tributario

Dentro de esta corriente doctrinal, se incluye a quienes consideran el derecho tributario material o sustantivo, tanto didáctica como científicamente autónomo. En una de sus obras más recientes, el tratadista argentino Belsunce ha sintetizado las razones y ha explicado el porqué de la terminología utilizada. Según sus tesis la autonomía científica supone los siguientes preceptos:

- La autonomía teleológica o de fines, cuando un derecho tiene fines propios y distintos de los demás;

- La autonomía estructural u orgánica, cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del derecho tiene naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto responden a una misma naturaleza jurídica, y,
- La autonomía dogmática y conceptual, cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación.

1.4.2. Es público

Porque regula el ordenamiento jurídico relativo a la recaudación del tributo y las relaciones del Estado con los particulares, con otras instituciones públicas, privadas, nacionales, internacionales, estableciendo parámetros sobre el modo en que se desarrollara tal relación jurídica tributaria.

1.4.3. Es sistemático

En virtud que posee una estructura completa, una teoría general que lo soporta, consta de principios científicos y además un cuadro de interpretación que le permite contar con ayuda eficaz para la solución de problemas legales que se originan en el devenir de la ejecución de la actividad financiera del Estado, especialmente en lo referente a la captación de los impuestos en base al poder imperio del Estado y el derecho de



defensa del contribuyente, lo cual se traduce en normas jurídicas sustantivas y procesales.

1.5. Codificación del derecho tributario

Manuel Ossorio define la codificación como: “Acción y efecto de codificar, de hacer o formar un cuerpo de leyes metódico y sistemático. La tendencia a reunir en códigos las legislaciones de diferentes ramas del Derecho es cada vez más acentuada, porque sus ventajas no pueden ser desconocidas. Lo que sucede es que sólo son susceptibles de codificación aquellas normas legales que ofrecen gran permanencia, como ocurre con las del Derecho Civil o, por lo menos, una relativa permanencia, como las penales. Otras ramas legislativas son difíciles de codificar, porque se encuentran en permanente, casi diaria, evolución.”⁷

⁷Ob. Cit. Pág. 6.



CAPÍTULO II

2. Derecho tributario constitucional guatemalteco

La máxima norma que rige el ordenamiento jurídico de Guatemala es la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual establece determinados parámetros para limitar el poder del Estado en relación a su poder de imperio respecto a la creación de los tributos, estableciendo así el marco jurídico de la actividad impositiva.

El maestro De la Garza, citado por García dice que el derecho tributario constitucional “es el conjunto de normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales.”⁸

Vizcaíno da una noción general de lo que abarca y pretende regular el Derecho Tributario Constitucional siendo este: “El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas que hemos denominado “derecho constitucional tributario”. El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen. El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse tributario por el objeto al cual se refiere. Sobre su pertenencia al derecho

⁸ Ob. Cit. Pág.1.

constitucional, poca duda cabe. Su tarea es la de las normas del derecho constitucional: regular el poder de imperio estatal”⁹.

2.1. La potestad tributaria

La Potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad al atender necesidades públicas.

Es menester señalar que, al hablar de la potestad tributaria, se considerada en un plano abstracto, deberá establecerse que esto significa: por un lado, supremacía y por otro sujeción. Esta potestad es necesaria no solamente en el plano abstracto como mera facultad, sino también cuando se materializa.

2.2. Limitación a la potestad tributaria

Definida lo que es la potestad tributaria que posee el Estado al crear tributos observamos que esta potestad no es absoluta sino que se halla constreñida en los modernos Estados de derecho. Antiguamente el tributo conllevaba una actitud violenta

⁹ Ob. Cit. Pág. 8.

del Estado frente a los particulares y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedo confiada a los consejos del reino. El Cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria o poder tributario solo pueda ejercerse mediante los casos taxativamente fundamentados en la ley.

Con esto surge una transformación de la potestad tributaria, al momento que se le establece un límite, es decir que la facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los sujetos determinados en la ley.

Establecemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria el principio de legalidad, el cual delimita que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, siendo este principio un límite formal.

Claro está que tal principio se refiere al órgano productor de la norma, pero no constituye en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición del tributo.

Por eso, las constituciones de los Estados modernos incorporan también el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago, el cual es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Ambos principios constituyen el toral del estatuto básico del contribuyente que las constituciones modernas amparan.



2.3. Características del poder tributario

2.3.1. Carácter originario

Porque el poder tributario corresponde al Estado desde el punto en que posee la soberanía política y, como consecuencia, posee la soberanía tributaria. El Estado es, pues el titular del poder tributario.

2.3.2. Carácter irrenunciable

Dado que el poder tributario se manifiesta en la ley y por lo tanto, el Estado no puede desprenderse de esta potestad, puesto que perdería con ello un atributo especial, dejando de ser un Estado soberano.

2.3.3. Carácter indelegable

El Estado no puede traspasar, delegar o ceder a otro Estado o ente extraño del Estado mismo, su atributo de dictar leyes tributarias, debido a que el poder tributario es parte de la soberanía de cada Estado.

2.3.4. Carácter imprescriptible

El poder tributario no prescribe con el paso del tiempo, y por ello no puede considerarse que el ente público haya hecho dejación de su derecho al no haberlo ejercido.

2.3.5. Carácter legal

El poder tributario se establece en normas legislativas de carácter constitucional; así tenemos que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga el poder tributario al Estado, para que por medio del Organismo Legislativo, pueda decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrio y contribuciones especiales.

2.4. Competencia tributaria

Paralelamente al poder tributario o potestad tributaria esta la facultad de ejercitarlo en el plano de lo material, a lo cual Hensel llama Competencia tributaria. “El poder o la potestad tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, o sea la competencia

tributaria, si puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados, para hacer efectiva la prestación”¹⁰.

Se puede decir que la competencia tributaria consiste, en la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, la cual si puede ser delegada a entes privados para su cumplimiento, a diferencia de la indelegabilidad de la cual esta revista la potestad tributaria por su carácter de facultad exclusiva del Estado, o como dice Sergio Francisco de la Garza, en su obra derecho financiero mexicano, “La competencia tributaria consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido el hecho generador”¹¹.

2.5. Principio de capacidad de pago

Este principio constitucional se encuentra consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual norma: “Principio de Capacidad de Pago. El sistema tributario deber ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha manifestado sobre el contenido de este principio, y está contenido en la Gaceta No.37, expediente No.167-95, de fecha 28-9-95, página No.45, normando lo siguiente: “...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser

¹⁰ Ob. Cit. Pág. 2.

¹¹<http://es.scribd.com/doc/59414858/2/Principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco>

mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...”.

Este principio también se le conoce como principio de capacidad económica, se puede decir que este principio está ligado a la aptitud del ciudadano para contribuir a la carga pública, por lo cual el legislador está obligado a emitir leyes que graven únicamente aquellos hechos y actos que evidencien claramente manifestaciones de capacidad económica por parte del contribuyente, es decir, importa el reparto justo de la carga tributaria.

Establecemos que junto al principio de igualdad y equidad, contribuyen a la creación de un sistema tributario justo, en tanto que implica una personalización del tributo, es decir tomando en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.

Citando el fallo de la Corte de Constitucionalidad, anteriormente mencionado, podemos decir que El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, podemos

establecer que en Guatemala este principio tiene un contenido propio y concreto pues hace referencia a una potencia económica global, es decir, deben gravar todos los hechos indicativos de su riqueza.

La Corte de Constitucionalidad ha establecido como índices de capacidad contributiva:

- La renta Global;
- El patrimonio neto;
- El gasto global;
- Los incrementos patrimoniales; y,
- Los incrementos del valor del patrimonio.

La doctrina considera como índices de capacidad contributiva:

- La percepción de rentas;
- La realización de actos de consumo; y,
- La tenencia del patrimonio.

2.6. Principio de generalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala, hace alusión a este principio en sus Artículos 4º y 135, literal d), los cuales preceptúa: “Artículo 4º. Liberta e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres i guals en dignidad y derechos...”, “Artículo 135. Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes



de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;...”.

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

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

Las leyes son las que imponen las cargas contributivas, y tienen carácter general, característica de todas las leyes, no solamente las tributarias, y por lo tanto alcanza sin excepción a todos los sujetos comprendidos en su normativa. Todos aquellos que generen el hecho imponible previsto por la norma, que dé lugar a la imposición, deben tributar sin excepciones arbitrarias.

Excluye también la aplicación de tributos a personas determinadas en consideración a circunstancias discriminatorias, lo que se garantiza al obligarse que deba ser la ley la que establezca el impuesto, el modo y la cantidad a abonar, respetando además la no confiscatoriedad, estableciendo así la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Podemos establecer que en este principio importa el deber que tienen todos los ciudadanos de contribuir a la carga publica, pero a su vez conlleva también que todos los que se encuentren en igual situación deban contribuir de la misma manera, prohibiendo cualquier forma de discriminación o privilegio.

Este principio puede ser enfocado desde un punto de vista subjetivo, es decir que debe de aplicarse a todo sujeto y desde un punto de vista objetivo, que todo hecho generador de riqueza se objetó de gravamen.

2.7. Principio de igualdad

El principio de igualdad es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, y que, por lo tanto resulta de aplicación en la materia tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico deriva del contenido del Artículo 4 de la Constitución Política, el cual establece: “Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”

Este principio ordena el tratamiento igual entre iguales y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente



fundamentadas. Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal.

Este principio hace referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe ni se opone a dicho principio el hecho de que el legislados contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferencias situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución Política De La Republica De Guatemala acoge. Al respecto la corte de constitucionalidad se manifiesta, estipulando que: La garantía de igualdad tributaria en realidad lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse encuentra las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y l modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben de establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del estado.

2.8. Principio de legalidad

Su sustento se encuentra en los Artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales establecen: "Artículo 171. Otras atribuciones del

Congreso. Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes;...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;...”, “Artículo 239 Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria) Las exenciones) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaridad) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica. El abogado Archila, citado por Chicas Hernández quien indica: “La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se legislaba por formulario al incorporarse a estos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”.¹²

¹²Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Esbozo del procedimiento administrativo tributario en Guatemala**. Artículo publicado por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala en la revista número 35, Enero-Junio de 1992. Guatemala. Pág. 67.

A diferencia de la mera legalidad formal como requisito indispensable para que un cuerpo normativo entre en vigencia, en materia tributaria este principio reviste además un contenido material o sustantivo, que conlleva primeramente la estricta observancia de todos los principios constitucionales que hasta ahora y en adelante se desarrollan como fuente de validez y creación de los tributos, lo que permite que además de legales, también legítimos, traducándose esto en el hecho de que las denominadas bases de recaudación están reservadas específicamente para ser reguladas mediante una ley o decreto del congreso y la inobservancia de este precepto conlleva la nulidad de la disposición que lo contradiga, los reglamentos únicamente pueden regular lo relativo a la gestión y recaudación de los tributos.

2.9. Principio de equidad y justicia tributaria

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional.

La justicia como valor supremo implica dar a cada quien lo que merece. En materia tributaria este postulado procura básicamente:

- Generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al mismo impuesto;
- Que las personas en similar situación, tributen un impuesto similar;

- Que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que sea similarmente gravosa a cada persona (por ello a la equidad tributaria también suele denominársele principio de proporcionalidad).

En cuanto a la capacidad de pago, y en consonancia con el principio de igualdad, se debe distinguir que existe una equidad horizontal, la cual se traduce en tratamiento igual a las personas con igual manifestación de capacidad económica y una equidad vertical según la cual deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad quienes estén en circunstancias desiguales.

2.10. Principio de no confiscatoriedad

El tratadista García manifiesta que “este principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes. El ir más allá de la aptitud económica evidenciada hace que el legislador incurra en tributos confiscatorios. En materia de creación de figuras impositivas, encontramos el fundamento en el Artículo 243 párrafo segundo de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios”. En materia de multas, el Artículo 41 establece en su parte conducente: “Se prohíbe la

confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido...”¹³.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha considerado que un tributo es confiscatorio cuando los tipos impositivos excedan del 50% de la base imponible.

2.11. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Es necesario distinguir entre una imposición Jurídica, en la cual dos legislaciones de distinto país regulan una misma actividad sujeta a un impuesto, y una imposición económica, en la cual una misma manifestación de capacidad económica es sometida a gravamen dos veces.

Es principio se fundamenta en que dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces, por dos o más sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Según la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243 para que esta ocurra deben suceder los siguientes requisitos:

- Que exista un mismo hecho generador;
- Que se atribuya a un mismo sujeto pasivo;
- Que sea gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario;
- Que sea un mismo evento o periodo de imposición.

¹³ Ob. Cit. Pág. 2.

2.12. Principio de seguridad jurídica

Referente a la seguridad jurídica, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha indicado que esta refiere concretamente a la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, el cual deberá ser observado y aplicado por las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, respetando la propia ley fundamental.

En el ámbito tributario el principio de seguridad jurídica encuentra su razón de ser en la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué ajustarse en su relación con el Fisco. La seguridad jurídica tributaria surge del principio de legalidad y se fundamenta en la propia existencia del derecho, es decir el ordenamiento jurídico constituye en sí mismo una garantía de seguridad; en esa relación seguridad-legalidad, la ley desde un punto de vista positivo es generadora de certeza, y desde el punto de vista negativo, es un medio de defensa contra la arbitrariedad, por lo que la estabilidad normativa, la determinación clara de las disposiciones legales aplicables y la regulación legal de medios de impugnación, son manifestaciones de seguridad jurídica.

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

CAPÍTULO III

3. Actividad financiera del Estado

Es el conjunto de entradas y salidas de dinero ya sea en efectivo o en sus modalidades en las arcas fiscales del Estado. Las entradas de dinero se constituyen fundamentalmente en los ingresos públicos, ya sea recaudados a través de los tributos o por alguna otra actividad que el Estado efectuó. Es aquí en donde se puede encontrar el aprovechamiento que hacen las entidades del Gobierno para que pueden disponer de los medios necesarios para efectuar los pagos correspondientes a las funciones que efectúen, las cuales tienen que cumplir con el fin primordial del Estado.

Villegas , argumenta que: “una de las características fundamentales de la actividad financiera es su instrumentalidad, la cual constituye que la actividad financiera se distingue de todas las otras actividades que ejecuta el Estado en que no constituye un fin en sí misma, es decir que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad colectiva, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas”¹⁴.

¹⁴ Ob. Cit. Pàg.8.



Podemos concluir que es el conjunto de actividades que realiza el Estado con la finalidad de obtener los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas y en general a la realización de sus metas y objetivos.

La actividad financiera del Estado, se integra por tres etapas que determinan las relaciones jurídicas en su ejercicio establecidas entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado:

- Obtención de ingresos. Pueden provenir de la realización de los actos regulados dentro del marco de Derecho Privado, como son los que obtiene el Estado cuando explota, arrienda, o vende sus propiedades y actividades realizadas dentro de la esfera del Derecho Público, como son los que percibe recurriendo al patrimonio de los particulares en forma coactiva.
- La administración y fomento de los recursos obtenidos. Se derivan de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente del derecho público o como sujeto de derecho privado.
- Las erogaciones. Son necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la actividad que el Estado tiene a su cargo, todo ello con base en un presupuesto de egresos.

El derecho financiero tiene por objeto regular las tres etapas o momentos de la actividad financiera del estado: la recaudación u obtención de los recursos; la administración o asignación a los planes y programas y la erogación o gasto para satisfacer las necesidades públicas.

3.1. Obligación tributaria

La palabra obligación “viene de obligatus del verbo latino obligare, que significa atar, sujetar y de la palabra nexum o nudo aludiendo a la sujeción del deudor. Desde el punto de vista general según Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González, definen en su obra que la obligación es: “un lazo o vínculo jurídico entre los sujetos de la misma, por el cual el acreedor puede exigir el cumplimiento de determinada conducta que el deudor debe realizar”¹⁵.

Monterroso denomina a la obligación tributaria “como una relación jurídica tributaria, que define como: “el vínculo jurídico producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”¹⁶.

La obligación tributaria es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas físicas o jurídicas) y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva.

El contribuyente, de esta manera, tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico. Gracias a los tributos, el Estado puede solventarse y desarrollar obras de bien público.

¹⁵ Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González. **Derecho romano**. Pág. 140.

¹⁶ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II**. Pág. 90.

En caso que la persona incumpla con su obligación tributaria, el Estado puede proceder a castigarla según lo estipulado por la ley. El pago de una multa, la inhabilitación comercial o hasta el encarcelamiento son posibles sanciones.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, nos da una definición en su Artículo 14, el cual establece: "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente".

3.2. Momento en que nace la obligación jurídica tributaria

Según Mabarak "para que la obligación tributaria pueda nacer son necesario dos elementos:

- La norma legal;
- La situación prevista por ella como hecho generador"¹⁷.

La obligación tributaria es una relación jurídica que surge necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades emanan de

¹⁷ Mabarak, Doricela. **Derecho financiero público**. Pág. 150

ordenamientos de esa naturaleza. En el tributario la obligación sólo puede surgir de las disposiciones jurídicas, es decir, de los ordenamientos generales de conducta, impersonales y abstractos dictados por el poder público en uso de sus atribuciones. En consecuencia, la obligación fiscal resulta de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente, ya sea ésta de carácter legislativo o administrativo, como un reglamento, o un acuerdo gubernamental, a condición de que la haya dictado una autoridad competente, y sea general, impersonal y abstracta.

Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice la situación hipotética prevista por la ley estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

3.3. Los sujetos de la relación jurídica tributaria

Necesariamente para que exista una relación jurídica tributaria tienen que existir dos sujetos, en los cuales uno tendrá que asumir la responsabilidad de fijar los parámetros de la recaudación fiscal, como lo son las bases de recaudación tributaria y al mismo tiempo ser el ente que percibe los tributos, por otro lado encontramos al sujeto en el cual recae la responsabilidad de cumplir con el pago del tributo.

3.3.1. Sujeto activo

El Estado es el titular de la obligación tributaria, el cual se transforma en sujeto activo principal de la relación jurídica tributaria. El hecho generador de ser el mismo Estado el titular de la potestad en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo jurídico tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos. En el primer caso el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran. La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (poder Ejecutivo). Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece en su Artículo 17 que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Podemos decir que al referirse al ente público acreedor del tributo, la norma hace referencia a la descentralización del Estado en otras instituciones, como lo son las municipalidades.

3.3.2. Sujeto pasivo

El tratadista Villegas, al respecto del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, establece que existe gran diversidad de doctrinas para explicar esta situación.

La primera corriendo, divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.

Otro corriente doctrinal considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores.

Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluye en cambio, al responsable como sujeto pasivo.

Otros autores afirman que solo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pago por él.

Por su parte el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 18 establece: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable."

a) Obligados por deuda propia

Tenemos al contribuyente el cual es el destinatario legal del tributario, a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.



Por su parte el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 21 establece: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

b) Obligados por deuda ajena

Se establece al Responsable, también llamado Responsable solidario, es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del sustituto, no excluye de la relación jurídica tributaria al destinatario legal del tributo, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es un sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario es, por tanto un sujeto pasivo a título ajeno que está al lado del contribuyente.

En segundo lugar tenemos al sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es por tanto, quien pago en lugar de.

c) Agente de retención y agentes de percepción

El agente de retención es quien por ser deudor o por el ejercicio de una función pública, una actividad, un oficio o una profesión se halla en contacto directo con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede amputar la parte de la misma que corresponde al Fisco en concepto de impuesto, ingresándola a la orden de ese acreedor.

El agente de percepción, por su parte, es aquél que por su profesión, oficio o actividad se encuentra en la situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto originario debe adicionar el tributo que luego ingresará al Fisco

El retentista, entonces, siempre debe entregar o de alguna manera participar de la entrega de una suma dineraria al destinatario legal del tributo, circunstancia que la posibilita “detrar” al monto correspondiente a dicho impuesto. El agente de percepción, en cambio, considerando que, generalmente, suministra o transfiere un bien o un servicio a ese destinatario recibe de éste un precio al que le “agrega o suma” el monto tributario.

Al respecto, se dijo: “...En cuanto al agente de percepción y en las hipótesis más comunes, es quien recibe dinero del contribuyente, y a ese dinero le adiciona el importe del gravamen (es decir, practica una operación aritmética de suma). Al contrario, el retentista es quien entrega dinero al contribuyente (o entra en contacto directo con ese

dinero) y de esos fondos extrae el impuesto (es decir, practica una operación aritmética de resta)...”¹⁸

Por su parte el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 21 establece: “Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria”.

Como podemos observar los agentes de percepción se aplica en el contexto del Impuesto al Valor Agregado, mientras que los agentes de percepción se aplicarían en el Impuesto Sobre la Renta, citando algunos ejemplos.

Es de vital importancia establecer que con la nueva normativa del impuesto sobre la renta, la forma de pago en el régimen sobre ingresos de actividades lucrativas, se da por las retenciones efectuadas en la prestación de servicios o elaboración del bien,

¹⁸Ob. Cit. Pág. 8.



estableciendo que el obligado al momento de recibir la factura deberá extender en un plazo no mayor de cinco días la retención correspondiente.



CAPÍTULO IV

4. Bases de la recaudación tributaria de Guatemala

Manuel Ossorio define base de la siguiente manera: “Fundamento, apoyo material o espiritual. Conjunto de Reglas para llevar a cabo un propósito como una ley”¹⁹

Se analizó en el capítulo de los Principios Constitucionales en el derecho tributario guatemalteco, todo tributo tiene que cumplir con los principios constitucionales de la tributación y está sujeto a determinadas bases, podemos distinguir que el total de las bases de la recaudación tributaria radica en el principio constitucional de legalidad, el cual está se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y partiendo de ese principio se derivan las bases de la recaudación tributaria, las cuales están denominadas taxativamente también el artículo constitucional antes mencionado.

Establecemos que el principio Constitucional de Legalidad le corresponde, con exclusividad al Congreso de la Republica, para decretar impuestos, ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes.

Es necesario que exista un poder legislativo para que se puedan imponer tributos y sus bases para poder determinar su hecho generados, las exenciones, los sujetos pasivos

¹⁹Ob.Cit. Pág. 6.



del tributo, la base imponible, su tipo impositivo, deducciones, descuentos, reducciones, recargos, infracciones, sanciones tributarias.

Para terminar con esta breve introducción de lo que son las bases de la recaudación tributaria, citaremos a la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, la cual a determinado: “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos (es decir los principios constitucionales de la tributación); en forma de ley; como en su contenido; circunscrito por las bases que la Constitución determina (Bases de la recaudación tributaria) (...) El régimen constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) están establecidas en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que el Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe.

4.1. El hecho generador de la relación tributaria

Manuel Ossorio define hecho como: “concepto amplio que está representado por toda acción material de las personas, y por sucesos independientes de ellas, generalmente los fenómenos de la naturaleza. En sentido civil y penal, los hechos ofrecen trascendental importancia por cuando originan no solo derechos y obligaciones, sino

también responsabilidades de toda índole. Puede decirse que todas las normas de Derecho se aplican sobre los hechos.”²⁰

El tratadista argentino Jarach, analiza los elementos de la relación tributaria sustancial, partiendo de dos puntos de vista: el punto de vista subjetivo y el punto de vista objetivo.

Partiendo del punto de vista subjetivo señala que la relación jurídica tributaria gira en torno a los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, como lo son el sujeto activo y el sujeto pasivo, mientras que desde el punto de vista objetivo, la relación jurídica tributaria gira en torno al hecho imponible o al hecho generador, pues que se necesita primero que exista este hecho generados para que después se vincule al sujeto activo o pasivo del tributo en la relación jurídica tributaria, constituyendo así el hecho imponible como el núcleo fundamental del tributo.

El tratadista Villegas delimita que el hecho imponible gira en torno a tres aspectos importantes el aspecto material, el aspecto persona, el aspecto espacial y el aspecto temporal.

El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. El aspecto personal es aquel que gira en torno a la persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material (actividad que el Estado establece que está sujeta al pago del tributo) del hecho imponible. El aspecto espacial del hecho imponible es elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario

²⁰Manuel Ossorio. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Pág. 448.

legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fue objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible. El aspecto temporal es cuando la ley fija el preciso momento del acaecimiento del hecho imponible el cual es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria.

La Corte de constitucionalidad de Guatemala en su sentencia de fecha 11/02/1994, expedientes acumulados 269, 326 y 352-92 y 41-93, contenido en la gaceta No.31, ha estipulado que el hecho generador “es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código tributario dice: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado periodo (...).”

4.2. Las exenciones

En el hecho imponible están descritos hechos o situaciones que realizados o producidos fácticamente por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo. Pero antes habíamos aclarado que el derecho tributario material no solo estudia hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo cuyos elementos de mensuración pecuniaria son también normativamente fijados.

Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios” tienen la virtud de poder cortar el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previo.

En otras palabras y utilizando didácticamente un idioma metafórico: la hipótesis legal neutralizante tributaria es la enemiga del hecho imponible. Su misión es la de destruir en forma total o parcial la consecuencia habitual de la realización del hecho imponible. Las exenciones y beneficios tributarios constituyen límites al principio constitucional de

generalidad y sus fundamentos o motivos se deben buscar en la política fiscal y no en el derecho tributario.

La tratadista Catalina Vizcaino identifica a las exenciones como circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque este se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago. Es decir si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible, por razones de índole económica, política, social, financiera, expresamente se exime del pago del impuesto, operando las exenciones como hipótesis neutralizantes totales de la configuración del hecho imponible, de modo que no nazca la obligación tributaria. Didácticamente, podemos explicar que las exenciones y los beneficios tributarios obran como una tijera que corta los hilos que unen los hechos imponibles con la obligación tributaria²¹.

Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen, es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales, por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles.

²¹Ob. Cit. Pág. 1.

Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la Republica por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no.

4.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad tributaria

El sujeto pasivo del tributo fue punto de análisis en el capítulo tercero del presente texto, por lo que nos circunscribiremos a decir que es el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

Con respecto a la responsabilidad tributaria podemos decir que tiene un vínculo moral en la cual el sujeto pasivo de la obligación se ve compelido a cumplir en la forma prevista en la ley y el sujeto activo está obligado a utilizar de la mejor manera estos recursos que se le proporcionan.

Se enfoca prácticamente hacia el carácter subjetivo que tiene el sujeto pasivo a sus responsabilidades tributarias, lo cual la podemos describir como un comportamiento ético en las acciones de los ciudadanos en su relación con el deber de la contribución.

Las responsabilidades tributarias son las distintas obligaciones, sustanciales, como el pago de los tributos y formarles, como presentar las declaraciones juradas en el tiempo



que la ley establece, actualización de información tributaria, inscripción y actualización de datos en el registro tributario unificado, todas estas obligaciones se originan por el hecho económico que genera una personas natural o jurídica.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es decir el Estado, permite el desarrollo de una actividad económica legal, la explotación, producción, y comercialización de bienes y servicios, la posesión y uso de propiedades, el ejercicio de profesiones y oficios, todos ellos en función de la construcción de una sociedad que busca el bienestar de las personas. Como respuesta el sujeto pasivo asume el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

El incumplimiento de una responsabilidad tributaria por parte de un contribuyente expresa un comportamiento de falta de solidaridad con el resto de la sociedad, lo que lleva a mostrar que no es solo la omisión de la obligación tributaria la que se afecta, sino la ausencia de responsabilidad social.

Cuando el monto del tributo que se paga no es el esperado, se afectan los ingresos que harían parte del presupuesto y si además el sujeto pasivo omite información o incumple con obligaciones formales, engaña no solo al sujeto activo si no a los demás sujetos pasivos que están actuando de manera honesta y transparente.

Entonces las actuaciones éticas de los sujetos pasivos, son la base para construir una confianza entre el sujeto activo y la sociedad. Cada hecho que altere la responsabilidad y el compromiso social debilita la confianza, y si la confianza se pierde, se pierde o se merma el fin supremo del Estado, el bien común.

“La tarea para todos los sujetos pasivos se podría delimitar en dos actitudes subjetivas, cumplir con el compromiso social comenzando con las responsabilidades tributarias con el fin de fortalecer la confianza y la construcción de sociedad y en segundo lugar, propiciar en todas las personas el comportamiento responsable y ético con lo cual se fomentarian las relaciones económicas legales, honestas y transparentes”²².

Al respecto de este asunto la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha manifestado en la sentencia de fecha 8/2/1994, expediente 231-93, contenido en la Gaceta No.31 que “el Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica en su Artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el Artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe “con respecto a los obligados de los cuales se verifiquen un mismo hecho generador”, lo que precisa, aun mas en los Artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable (...)”.

4.4. La base imponible y el tipo impositivo

Manuel Ossorio define base imponible como “Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha

²²<http://contribuiresconstruir.blogspot.com/2013/09/responsabilidad-tributaria-un-paso.html>

de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas”²³.

Jarach citado por Catalina García Vizcaino considera que la base imponible puede consistir en cualquier parámetro, tal como peso, volumen, unidades o valor monetario, si la ley adopta la base del valor monetario, esta puede denominarse correctamente monto imponible. Puntualiza que lo que el hecho imponible define cualitativamente, la base imponible lo determina cuantitativamente, acotación que según él es válida para rentas y beneficios similares, así como también para los impuestos al patrimonio o al capital.

Ataliba, Citado por el tratadista García “señala que la base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Es por así decirlo, su aspecto dimensional, una orden de magnitud propia del aspecto material, es inclusive su medida, considerando que la base imponible es inherente a la hipótesis de incidencia, cuyo atributo esencial es que no deja de existir en algún caso, aunque no se deba efectuar calculo”²⁴.

El Artículo 31 del Código Tributario establece que es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Con respecto al tipo impositivo, podemos decir que es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.

²³Ob. Cit. Pág. 6.

²⁴Ob. Cit. Pág. 1.

En cuanto a la base imponible y al tipo impositivo, la Corte de Constitucionalidad ha establecido en la sentencia de fecha 12/5/2008, expedientes acumulados 10-88, 11-88 y 38-88, Gaceta No. 8, lo siguiente: "...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..."

4.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos

Una vez nos encontramos con que esta base de la recaudación tributaria establece un beneficio tributario, el cual tiene que estar plasmado en una ley, en este tipo de beneficios tributarios el hecho generador efectivamente ocurre y el tipo impositivo se aplica pero no en su totalidad, aplicándose un determinado porcentaje por mandato de la ley, ya sea por cuestiones subjetivas u objetivas.

Respecto a las reducciones y recargos podemos establecer que se da cuando el sujeto pasivo de obligación tributaria ha dejado de cumplir con su obligación de pagar los tributos, por lo que el Estado para evitar procesos largos y onerosos de cobros, le da al sujeto pasivo un aliciente en la reducción de la multa, incentivando así al sujeto pasivo a que pague lo antes posible y evitando la necesidad de ir a un juicio para que el Estado le pueda requerir el pago del tributo omitido.

4.6. Las infracciones y sanciones tributarias

Manuel Ossorio dice que la infracción es la “transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa y por tanto en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados. Al respecto de la Sanción la define como la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”²⁵.

Se entiende que la infracción tributaria es el quebrantamiento de la ley tributaria y la sanción tributaria son las consecuencias que genera la infracción tributaria, al respecto nuestro código tributario establece infracciones en general e infracción en particular.

²⁵ Ob. Cit. Pág. 6.

CAPÍTULO V

5. Impuesto sobre la renta, en el derecho tributario guatemalteco

Es un impuesto directo, que grava todas las rentas que obtenga toda persona o entidad, proveniente de la inversión de capital, de trabajo o de la combinación de ambos. Es impuesto fundamental, debido a que representa un porcentaje muy elevado en la recaudación a nivel nacional.

Debido a esto es fundamental que este impuesto cumpla con todas las determinaciones establecidas para crear un tributo, puesto a que afecta a la mayoría de la población que se desenvuelve dentro del mundo de lo jurídico.

5.1. Antecedente histórico del impuesto sobre la renta

El tratadista De León, establece que “la muerte inesperada de Castillo Armas en julio de 1957 precipitó una nueva crisis política. La comisión Permanente del Congreso convocó a sesiones extraordinarias y después de un largo caminar toma el poder José Ramón Miguel Ydígoras Fuentes. Durante los años de 1957-1963, la economía guatemalteca crecía en un promedio anual de 4.9%, en las que se destacaba el crecimiento del sector industrial y el surgimiento de nuevos productos agropecuarios de exportación, como el algodón, la caña de azúcar y el ganado vacuno. El gobierno de turno promulga el Decreto 1559, la cual constituye la primera ley del Impuesto Sobre la

Renta, promulgada el 24 de noviembre de 1962, la cual entraría en vigencia el 1 de julio de 1963. La escala impositiva progresiva tendría como punto de partida un 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta un 37% sobre una renta imponible de medio millos de quetzales. El impuesto a pagar sería rebajado en las siguientes proporciones: la renta proveniente de todo servicio profesional o técnico, cuando no excediera los doce mil quetzales, el 10%; explotaciones agropecuarias, 10%; industrias en que el valor de la materia prima fuere producida en el país en más del cincuenta por ciento, siempre que no gozaran de la exenciones contenidas en la ley de fomento industrial, 10%; industrias establecidas fuera del departamento de Guatemala, 20%. Sin embargo esta ley nunca hizo sentir sus efectos en la recaudación tributaria puesto que fue promulgado el Decreto ley 229, vigente a partir del 27 de junio de 1964, en la que prácticamente se modifican los gastos deducibles tanto para las personas jurídicas como para las personas individuales”²⁶.

Durante el gobierno de Julio Cesar Méndez Montegro se aprobó el Decreto 1627, cuya vigencia sería exclusivamente por un año, en el cual se establece un aumento a las personas individuales y jurídicas sujetos al impuesto sobre la renta de un 10% sobre el monto al que ascendiera su respectivo impuesto.

En el periodo de 1971 a 1978 el impuesto sobre la renta no sufrió mayores cambios, por lo cual solo se promulgo el Decreto ley 229 en la que se eliminaron exenciones del impuesto sobre la renta al igual que el Decreto 80-74.

Durante el gobierno de facto de José Efraín Ríos Montt se emitió el Decreto ley 73-83 la cual fue el inicio de toda una nueva generación de incentivos y exenciones para

²⁶ Ob. Cit. Pág. 2.



beneficiar a las exportaciones no tradicionales, esta ley considero necesario racionalizar el impuesto y otorgar desgravaciones y tipos impositivos más bajos, para lo cual estableció tablas impositivas diferenciadas para las personas y para los utilidades de las empresas, con tasas máximas del 48% y 24%, respectivamente, aplicables sobre ingresos superiores a quinientos mil quetzales, con lo cual se establece una nueva etapa de tributación directa, dirigida a simplificarla y a reducir las tasas más altas.

Durante el gobierno de Oscar Mejía Victores por medio del Decreto ley 30-85 el Impuesto Sobre la Renta sufre modificaciones con relación a los gastos deducibles el cual fue suspendido y derogado posteriormente debido a las presiones del sector empresarial. En el año de 1985 se establece una reducción en los porcentajes de retenciones del Impuesto sobre la Renta y en 1996 se establece otra normativa alterando los tipos impositivos del referido impuesto.

En conclusión podemos de establecer que la primera ley del impuesto sobre la renta estable porcentajes de pago basándose en la actividad generadora de la renta y al mismo tiempo los clasifica dependiendo del volumen de ingresos que generen los contribuyentes.

5.2. Clasificación de las rentas

La ley de Actualización tributaria, Decreto 10-2012, establece tres categorías de rentas para los contribuyentes, de acuerdo al origen de sus ingresos:

- Rentas de las actividades lucrativas;
- Rentas del trabajo; y,

- Rentas del capital, ganancias y pérdidas de capital.

La ley de actualización tributaria toma un principio propio del Derecho Mercantil, conocido con el nombre de “principio de onerosidad”, el cual delimita que todos los actos y contratos se presumen onerosos. Este es una nueva modalidad que cobra vigencia con esta nueva ley, que pretende evitar una defraudación al fisco, es decir que va pretende evitar y reducir en la mayor medida posible las defraudaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

5.3. Contribuyentes afectos a pagar el impuesto sobre la renta

Deben pagarlo:

- Las personas individuales y jurídicas.
- Entes o patrimonio.

5.4. El sistema cedular como base principal en la recaudación del impuesto sobre la renta

Este sistema es el toral que la ley de Actualización Tributaria utiliza para establecer las diferentes categorías de rentas, que consiste en establecer diferentes categorías de gravamen para los ingresos en función a las actividades o fuentes que lo generan,



dando como resultado que un contribuyente pueda ser sujeto del impuesto en una o varias de sus modalidades.

El pago del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala se ha realizado de manera general a través de la **autodeterminación**, que consiste en que el contribuyente establece unilateralmente el impuesto a pagar con base a los elementos de los tributos señalados en la ley

La nueva ley le da mayor importancia a la modalidad de pago de "retención en la fuente". Es decir, que quien paga la renta por servicios o adquisición de bienes tiene la obligación de retener un porcentaje o la totalidad del impuesto sobre la renta.

Podemos observar que las retenciones facilitan el pago del impuesto al contribuyente, garantizando el cumplimiento de la obligación del pago del tributo. La responsabilidad de hacer las retenciones recae sobre los agentes de retención, quienes vienen siendo las personas que adquieran el servicio o bien.

5.5. Definición de actividades lucrativas y sus regímenes

Es la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente, considerando que las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios afectos que se dediquen a actividades comerciales o mercantiles con fines de lucro u orientadas al logro de ganancias, tienen obligaciones tributarias que cumplir.

La ley establece dos regímenes para el cálculo y pago del Impuesto Sobre la Renta, siendo estos:

- Sobre las utilidades de rentas de actividades lucrativas, y,
- Opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

5.5.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Es el régimen sobre el cual para cancelar el impuesto sobre la renta, se establece una renta imponible, la cual es el resultado de restar de la renta bruta los costos y gastos que fueron útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

Entendemos por costo lo que se paga, por la compra de mercaderías para la venta, o lo que cuesta fabricarlas. Se denomina gasto aquel egreso que disminuye el beneficio de la renta generada. Podemos diferenciarlos estableciendo que costo es la erogación para fabricar un producto, y gasto es la erogación para distribuirlo y para administrar los procesos relacionados con la gestión, comercialización y venta de los productos.

a) Tipo impositivo que determina la ley

La ley determina un tipo impositivo del 25%, para los contribuyentes inscritos en este régimen.

b) Forma y pago del impuesto

Para establecer como se debe de pagar el impuesto sobre la renta en este régimen es necesario establecer un periodo impositivo de liquidación definitiva anual, el cual comprende del primero de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre.

Se establece que los contribuyentes sujetos a este régimen, deben pagar el impuesto por trimestre vencido y liquidarlos en forma definitiva anual. Los pagos trimestrales se tomaran como un anticipo al pago del impuesto que se determina y paga al finalizar el periodo fiscal, con el propósito de que el Estado obtenga recursos a corto plazo que contribuyan a alcanzar sus fines.

Los pagos se hacen por medio de declaración jurada, la cual deberá de presentarse dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre que corresponda, estos pagos constituyen anticipos a cuenta del impuesto sobre la renta, los cuales se liquidaran en la declaración definitiva anual.

Para efectuar los pagos trimestrales el contribuyente podrá elegir entre efectuar cierres parciales, la cual consiste en efectuar una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre o podrá pagarlos sobre la base de una renta imponible estimada en un 8% del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Para la determinación del impuesto definitivo anual, los contribuyentes que generen rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Superintendencia de

Administración Tributaria, dentro de los tres primeros meses del año, la renta obtenida al año anterior, mediante declaración jurada anual.

Al impuesto determinado se podrá restarle los créditos siguientes:

- Impuesto de solidaridad
- Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz
- Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias
- Incentivo por inversión en fuentes nuevas y renovables de energía.
- Incentivos por inversiones forestales.
- Pagos trimestrales a cuenta del impuesto sobre la renta.

c) Gastos deducibles

Para que un gasto se considerado como deducible para determinar la renta neta, es necesario que tenga injerencia directa y significativa en la prestación del servicio, en la elaboración, distribución y venta del bien. Es indispensable que los gastos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

El Artículo 21, del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, ley de Actualización tributaria, establece cuales son los gastos deducibles, dentro de ellos se encuentran los más significativos, que son:

- El costo de producción y de venta de bienes.
- Los gastos incurridos en la prestación de servicios.

- Los gastos de transporte y combustibles
- Los sueldos, salarios, aguinaldo, bonificaciones, comisiones.
- Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral.
- Los gastos de mantenimiento y funcionamiento de viviendas.
- El valor de las tierras laborales inscritas en la matrícula fiscal.
- Las primas de seguros de vida.
- Los arrendamientos.
- El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios.

5.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

La modalidad de este régimen del impuesto sobre la renta consiste en establecer de manera mensual el monto de facturación y sobre el ingreso total, excluyendo el impuesto al valor agregado y las rentas exentas se deberán pagar el tipo impositivo que determina la ley de actualización tributaria.

En este régimen los costos y gastos no inciden en la determinación del pago del impuesto sobre la Renta, derivado que el mismo se cancela de manera mensual por medio de retenciones definitivas que realicen sobre el valor de la factura y los pagos directos realizados para las facturas que no fueron objeto de retenciones del impuesto sobre la renta.

a) Determinación de la renta imponible

Los contribuyentes inscritos bajo este régimen deben determinar la renta imponible, deduciendo de la renta bruta las rentas exentas.

b) Tipo impositivo

Para determinar el tipo impositivo se deberá determinar cuál es el rango de renta imponible mensual, para lo cual estableceremos:

- Si los ingresos mensuales son hasta treinta mil quetzales, se aplicara un tipo impositivo del 5%.
- Si los ingresos mensuales superan los treinta mil quetzales, se aplicara un importe fijo de un mil quinientos quetzales, más un tipo impositivo del 7% sobre el excedente de los treinta mil quetzales.

c) Periodo de liquidación y forma de pago

El periodo de liquidación de este régimen es mensual, por lo que los contribuyentes deben presentar su declaración jurada mensual, en la que describirán el monto total de las rentas obtenidas durante el mes que liquida, las rentas exentas, las retenciones del impuesto sobre la renta que le fueron practicadas y el impuesto a pagar derivado de



dichas retenciones, dentro del plazo de 10 días hábiles del mes siguiente en que se emita la factura.

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben indicar en las facturas de ventas de bienes o prestación de servicios que están sujetos a retención. En este caso los agentes de retención están obligados a realizar la retención con la fecha de la factura, toda vez que la factura sea mayor a dos mil quinientos quetzales, excluyendo el impuesto al valor agregado, de ser menor a dicho importe, no procede realizar la misma, y deberá entregar la constancia de retención al contribuyente a más tardar dentro de los primeros cinco días del mes inmediato siguiente.

Además dentro de los tres primeros meses de cada año, se debe presentar la declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es fundamental que un sistema integral de recaudación tributaria otorgue y aplique las bases de la recaudación tributaria inmersos en la Constitución Política de la República de Guatemala, para poder desarrollar normas de carácter ordinario que respeten los derechos de los contribuyente. El impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo, el cual genera para el Estado de Guatemala un ingreso a las arcas fiscales muy significativo, dentro de las clasificaciones de rentas se encuentra el Régimen de Actividades Lucrativas, constituyendo esta renta un ingreso esencial. Sin embargo, dentro del trabajo expuesto se estableció la importancia de establecer límites a la potestad tributaria del Estado, los cuales constituyen la característica fundamental para poder establecer un tributo.

Es necesario que el Régimen de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, aplique los índices de capacidad de pago del contribuyente, como lo son: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, incrementos patrimoniales, incrementos sobre el valor del patrimonio, por lo que resulta imperativo adaptar a este Régimen estas disposiciones para que se contribuya al fortalecimiento de un sistema integral de recaudación tributaria, eliminando los gastos no deducible y permitir que se apliquen más gastos deducibles para poder determinar con exactitud la capacidad contributiva del contribuyente acorde a los que los principios constitucionales del derecho tributario establecen.





BIBLIOGRAFÍA

- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Esbozo del procedimiento administrativo tributario en Guatemala**. Artículo publicado por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala en la revista número 35, Enero-Junio de 1992. Guatemala, página 67.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. **Derecho tributario parte general tomo I**. Argentina: Ed: De Palma, 1999.
- <http://es.scribd.com/doc/59414858/2> / **Principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco** (consultado el 20 de diciembre del 2013).
- <http://contribuieresconstruir.blogspot.com/2013/09/responsabilidad-tributaria-un-paso.html> (consultado el 26 de abril del 2014)
- IDUARTE, Marta Morineau y Román Iglesias GONZÁLEZ. **Derecho romano**. Argentina: Ed: Abeledo Perrot, 1993.
- JARACH, Dino. **El hecho Imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo**. 3era. Edición, Argentina: Ed: Abeledo Perrot, 1994.
- MABARAK, Doricela. **Derecho financiero público**. Argentina: Ed: De Palma, 2000.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte I**. 2da Edición. Guatemala: Ed: Comunicación Gráfica G&A, 2005.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte II**. 3era. Edición. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2008.
- MORINEAU IDUARTE, Marta y Román Iglesias González. **Derecho romano**. 3era. Edición, México: Ed: Oxford University Press México, S.A. de C.V., 1998.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 1era. Edición Electrónica; Guatemala: Ed: Datascan, S.A, 1998.



SAINZ DE BUFANDA, Fernando. **Derecho tributario**. 2da. Edición, Argentina: Ed: Abeledo Perrot, 1985.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Guatemala, Ed: Fénix, 2009.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ma. Edición; Argentina: Ed: De Palma, 2003.

VILLEGAS, Hector B., **Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario**. 2da. Edición; Argentina: Ed: De Palma, 2003.

Legislación

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

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

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