

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



**APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE
IRRETROACTIVIDAD**

OLGA LILIANA SIL ESTRADA

GUATEMALA, AGOSTO DE 2015

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

**APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE
IRRETROACTIVIDAD**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

OLGA LILIANA SIL ESTRADA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

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 Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 27 de agosto de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, ARNOLDO TORRES DUARTE
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
OLGA LILIANA SIL ESTRADA, con carné 9420346,
 intitulado APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD,
CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRECTROACTIVIDAD.

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.

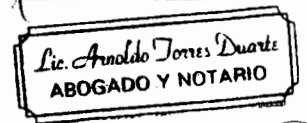
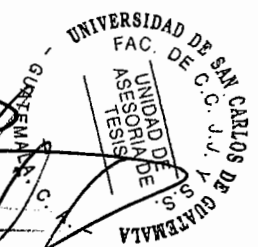
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros 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.

[Handwritten Signature]
 DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 19/01/2015. f)

[Handwritten Signature]
 Asesor(a)



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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



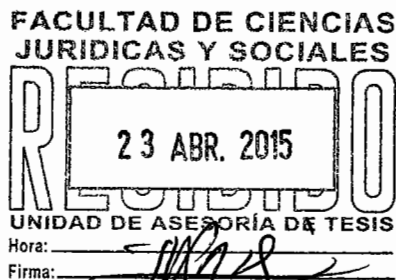
Lic. Arnoldo Torres Duarte
Abogado y Notario

Teléfono 24 41 53 70



Guatemala, 05 de marzo de 2015.

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho



Doctor Mejía Orellana:

Por medio de la presente me dirijo a usted para informarle que en cumplimiento de lo resuelto por la Unidad a su digno cargo, procedí a asesorar el trabajo de tesis de la bachiller **OLGA LILIANA SIL ESTRADA**, el cual se titula **"APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD"**.

De la asesoría efectuada se establece que, el presente trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con el normativo respectivo. De igual forma, declaro que no soy pariente dentro de los grados de ley de la bachiller Olga Liliana Sil Estrada.

La estudiante hizo uso del método analítico y sintético, así como de la técnica de investigación documental, redactando el trabajo de forma clara y minuciosa.

Respecto a la contribución científica y práctica del trabajo de tesis, se plantea la necesidad de realizar una revisión a la legislación vigente en materia tributaria, respecto del impuesto de solidaridad, a efecto de no transgredir el principio constitucional de aplicación retroactiva de una ley, salvo en materia penal y siempre y cuando favorezca al reo. En este orden de ideas se formula la propuesta de modificación a la legislación actual, respecto del impuesto de solidaridad.

La conclusión discursiva es coherente con la hipótesis y con la propuesta de solución planteada por la estudiante, por lo que debe tenerse en cuenta para la oportuna modificación de la ley que regula el impuesto en mención.

*Avenida Reforma 12-01, zona 10, Oficina 1-12, Edificio Reforma Montufar, Email: torresduarte@yahoo.es
Guatemala, Centro América*



La bibliografía empleada se ajusta al contenido de la investigación realizada en el presente trabajo de tesis.

En base a lo expuesto, ya que el trabajo cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, previo a conferir los Títulos de Abogada y Notaria, por lo que es precedente emitir dictamen favorable, para que se ordene la impresión del mismo y pueda ser discutido en el examen público respectivo.

Sin otro particular, y esperando haber cumplido con lo ordenado por esa unidad académica, me es grato suscribirme; atentamente,



Lic. Arnoldo Torres Duarte
Colegiado No. 6357
Asesor



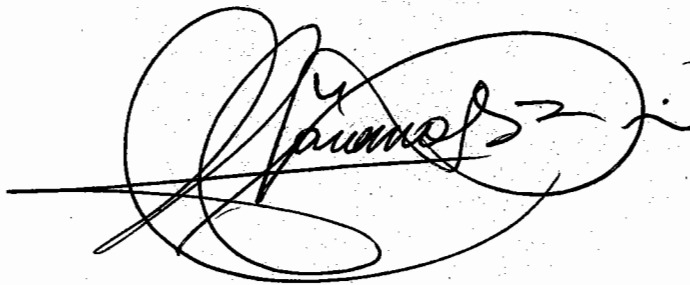


USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 23 de junio de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante OLGA LILIANA SIL ESTRADA, titulado APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRECTROACTIVIDAD. 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.




Lic. Avidán Ortiz Ordoñez
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS: Por todas sus bendiciones y por la sabiduría y entendimiento para alcanzar uno de mis más grandes anhelos.

A MIS HIJOS: Andrés Ismael Moreno Sil, Maria Alejandra Moreno Sil, Daniela Marina Moreno Sil, por ser la fuente de mi inspiración y que mi ejemplo sea digno de imitar.

A MI TIO: Luis Rodolfo Estrada, por su apoyo y amor incondicional, y que en mi corazón mi agradecimiento.

A MI FAMILIA: Por su amor y compartir las alegrías de mi vida.

A MIS AMIGOS: Por su amistad, por el apoyo y motivación constante.

A: La Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; templo sagrado de enseñanza, por albergarme en sus aulas y formarme como profesional y darme las herramientas para la defensa del estado de derecho, que culminó hoy al dar un paso trascendental en mi vida.



PRESENTACIÓN

La presente investigación se desarrolló en la ciencia del derecho tributario perteneciente al derecho administrativo, en cuanto a la Ley del Impuesto de Solidaridad, que a su vez se relaciona directamente con el derecho constitucional, debido a que la norma fundamental contiene principios y garantías tales como el principio de irretroactividad, principio de legalidad y principio de capacidad de pago, los cuales desarrollan la determinación de la obligación tributaria.

La Ley del Impuesto de Solidaridad (IS) establece que para determinar la base imponible y para su cálculo, obliga a los contribuyentes que tributen sobre los ingresos brutos o bien sobre el activo neto de la liquidación anual del periodo anterior del Impuesto Sobre la Renta, tomando de base para el análisis el periodo correspondiente del 1 de enero al 31 de diciembre del año 2013, debido a que la forma de tributación del Impuesto de Solidaridad es de carácter trimestral, en base a este enfoque esta investigación se desarrolló en el método cuantitativo dejando plasmado en el desarrollo de la presente investigación la determinación de la obligación tributaria.

Con el objeto de fortalecer la recaudación tributaria y que la ley del Impuesto de Solidaridad como objeto de investigación, no sea señalada de inconstitucional y sea expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco, se propone una reforma a los artículos de la base imponible del impuesto, para asegurar su aplicación y evitar que se señale dicha ley como inconstitucional. Debido a la vulneración de los principios constitucionales de tal norma, considerando una reforma a la base imponible de la Ley del Impuesto de Solidaridad, específicamente a los Artículos dos y siete.

Con la presente investigación se analiza y estudia que para la creación de impuestos ya sean estos ordinarios o extraordinarios, se debe tomar en consideración los postulados, garantías y principios constitucionales, los cuales no deben vulnerarse, especialmente lo referente a la base de recaudación y que se concluye que la base imponible del Impuesto de Solidaridad actualmente vulnera el principio constitucional de irretroactividad de la ley.



HIPÓTESIS

La manera retroactiva en que actualmente se aplica la base impositiva para la determinación del Impuesto de Solidaridad contenido en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, no solo lesiona los intereses del contribuyente, en forma material y sustantiva, sino también transgrede el principio de irretroactividad de la ley, contemplado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República, que refiere a que la irretroactividad de la ley, que solo aplica en materia penal cuando, favorezca al reo.

Si bien es cierto que en la actualidad los contribuyentes obligados por la norma, al pago del Impuesto de Solidaridad, conocen que se está tributando bajo una base imponible retroactiva, se considera lo más viable una reforma al Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, con tal reforma se dejaría de vulnerar principios constitucionales y se fortalecería el sistema tributario, siendo justo y equitativo, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo en su aptitud real y presente.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En la presente investigación se comprobó la hipótesis a través del método científico, que la única forma de no expulsar del ordenamiento jurídico guatemalteco del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, es que a través del Congreso de la República de Guatemala, dentro de su potestad legislativa, reforme los Artículos dos y siete del citado cuerpo normativo, se dejaría de vulnerar los principios y garantías constitucionales y se fortalecería el sistema tributario, siendo justo y equitativo, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo en su aptitud real y presente al momento del pago de una obligación tributaria.

La muestra utilizada fue a través del método de muestreo, debido a que se dejó establecido dentro del desarrollo de la investigación cual es la forma de cálculo del Impuesto de Solidaridad, para un determinado período trimestral, utilizando la base imponible de un periodo anterior del Impuesto Sobre la Renta de enero a diciembre 2013, demostrando con alta claridad la retroactividad de la base imponible del Impuesto de Solidaridad, para la determinación de la obligación tributaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Los tributos y la capacidad tributaria.....	1
1.1. Definición de tributo.....	1
1.2. Clases de tributos.....	4
1.2.1 El impuesto.....	4
1.2.2 El arbitrio.....	7
1.2.3 La tasa.....	7
1.2.4 Las contribuciones.....	7
1.3. Características de los tributos.....	8
1.3.1 Prestación en dinero.....	8
1.3.2 Exigibilidad.....	8
1.3.3 Fundamentado en el principio de legalidad o reserva de ley.....	8
1.3.4 Proviene del Estado.....	9
1.3.5 Son personales.....	9
1.4. Sistema tributario.....	9
1.5. Posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria.....	12
1.6. Regulación legal de la capacidad tributaria.....	12
1.6.1 Definición de capacidad tributaria.....	13
1.6.2 La capacidad tributaria del contribuyente en el Impuesto de Solidaridad	15
1.7. Forma de recaudación del Impuesto de Solidaridad por parte de la Administración Tributaria	16



CAPÍTULO II

	Pág.
2. Antecedentes del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-.....	19
2.1. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-	19
2.2. Clasificación de impuesto.....	21
2.2.1 Ordinarios y extraordinarios.....	21
2.2.2 Reales y personales.....	22
2.2.3 Proporcionales y progresivos.....	22
2.2.4 Directos e indirectos.....	23
2.2.5 Financieros y de ordenamiento.....	23
2.3. Antecedentes del Impuesto de Solidaridad -IS-.....	27
2.3.1 Impuesto de Solidaridad -IS- Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.....	27

CAPÍTULO III

3. El Impuesto de Solidaridad.....	31
3.1. Forma de determinación de la base imponible del Impuesto de Solidaridad -IS-..	31
3.2. La base imponible.....	31
3.3. Modalidades de la base imponible.....	32
3.4. Regulación legal de la base imponible del Impuesto de Solidaridad.....	33
3.5. El principio de irretroactividad como garantía constitucional.....	36
3.6. El principio de legalidad en materia tributaria.....	40
3.7. El principio de capacidad de pago en materia tributaria.....	44

CAPÍTULO IV

4. El Congreso de la República de Guatemala.....	47
4.1. Función legislativa del Congreso de la República de Guatemala.....	47



	Pág.
4.1.1 Decretos.....	47
4.1.2 Decreto judicial.....	48
4.1.3 Decreto ley.....	48
4.2. Clasificación de impuestos de la Administración Tributaria.....	49
4.2.1 Impuestos indirectos y su respectivo decreto vigente.....	49
4.2.2 Impuestos directos y su respectivo decreto vigente.....	51
4.3. Principio de exclusividad del Congreso de la República de Guatemala.....	51
4.4. Función legislativa del Congreso de la República de reformar Decretos.....	54
4.5. Momento en que surge la necesidad de reformar normas en el ámbito tributario de Guatemala.....	55
4.5.1 Con el incremento del número de habitantes.....	55
4.5.2 Con las estadísticas de defraudación de parte de los sujetos Pasivos.....	55
4.5.3 Con el avance de las tecnologías.....	55
4.5.4 Momento político en que vive el Estado de Guatemala.....	56
4.5.5 Por sentencia dictada por la Corte de Constitucionalidad.....	57
4.6. Propuesta de reforma de los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad... 58	
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	65



INTRODUCCIÓN

La razón para realizar la presente investigación, surge al realizar un análisis al Impuesto de Solidaridad en cuanto a la base imponible para la determinación y pago del impuesto trimestral, siendo su finalidad la investigación y estudio doctrinario, jurídico y legal para establecer que los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, vigentes desde el 1 de enero de 2009, están siendo aplicables en forma retroactiva, lesionando el principio de irretroactividad contemplado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El objetivo de la presente investigación es establecer que al ser aplicados los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, en forma retroactiva reflejan un grave perjuicio para los contribuyentes como sujetos pasivos de la obligación tributaria, que si bien es cierto tales contribuyentes realizan actividades mercantiles o agropecuarias, los hace obligados al cumplimiento y pago del Impuesto de Solidaridad, actividades que surgen como hechos generadores del impuesto, sin embargo, al momento de determinar la base imponible del referido impuesto, con ingresos brutos y activos netos del Impuesto Sobre la Renta de un periodo anterior, contraviene el principio constitucional de irretroactividad.

Siendo la hipótesis que al reformar los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, se dejarían de vulnerar el principio de irretroactividad, así como, los principio de legalidad y principio de capacidad de pago, los cuales van íntimamente ligados al principio y garantía constitucional y se fortalecería el sistema tributario, siendo justo y equitativo, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo en su aptitud real y presente.

El presente estudio se divide en capítulos, en el capítulo primero, se desarrollaron los temas referentes a los tributos y la capacidad tributaria, clases de tributos, las



características de los tributos y los sistemas tributarios, así mismo, es importante abordar el tema de la posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria y la capacidad tributaria del contribuyente en el Impuesto de Solidaridad, la forma en que la Administración Tributaria recauda el IS; en el capítulo segundo, se desarrollaron los antecedentes del Decreto Número 19-2004 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, así como del Impuesto de Solidaridad contenido en el Decreto ya mencionado y la ubicación de ambos impuestos dentro de la gama de impuestos que existen de acuerdo a la doctrina y su regulación guatemalteca; en el capítulo tercero, se hizo una ejemplificación de cómo es la forma de determinación y pago del Impuesto de Solidaridad, de acuerdo a la base imponible y su respectiva regulación, el principio de irretroactividad como garantía constitucional, el principio de legalidad en materia tributaria, y el principio de capacidad de pago; en el capítulo cuarto, se desarrolló el Congreso de la República de Guatemala y su función legislativa, bajo el principio de exclusividad de dicho órgano legislador, la función legislativa y momento en que surgen la necesidad de reformas decretos, así como la propuesta de reformas los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Asimismo, la investigación se fundamenta en las teorías y fundamentos de la naturaleza jurídica de los tributos y de la relación jurídica tributaria constitucional, y dentro del enfoque metodológico utilizado fue el analítico, deductivo y sintético. Dentro de las principales técnicas, se utilizaron las bibliográficas, documentales, en cuanto al material que se recopilara para el desarrollo de la investigación, utilización de tecnología como internet y otros.



CAPÍTULO I

1. Los tributos y la capacidad tributaria

1.1. Definición de tributo

No existe una teoría general de la tributación con aceptación universal para todos los autores de esta rama del derecho, sin embargo, las doctrinas italiana, alemana y la argentina las han desarrollado y han tratado de hacerlo satisfactoriamente. Los que no están de acuerdo con esta afirmación consideran los distintos sistemas impositivos nacionales con las connotaciones político-económicas que se limitan en tiempo y al espacio. Los que convergen en la idea de una teoría general aíslan el sustrato jurídico común con conceptos generales sin tener en cuenta las aplicaciones prácticas ya que dejan su estudio a la ciencia de las finanzas y otras disciplinas en similares sentidos.

Actualmente se ha aceptado que el tributo está concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Así mismo, se puede definir a los tributos como toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado, en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario. Otra definición en el mismo sentido, indica que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio en su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte Blumenstein define a los tributos de la siguiente manera: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma."¹

Anteriormente las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real similar a la obligatio ob reb del derecho romano limitándolo al gravamen inmobiliario. La doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para solventarlos, trasladando al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o precio del seguro derivando en una interpretación de orden privado.

Para el autor Carlos Giuliani Fonrouge, señala que: "Los tributos son una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público"²

Para el autor Leonardo García de la Mora, el tributo es una "Obligación pecuniaria de Derecho Público, establecida a favor de un ente público imperativamente por Ley, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de un hecho tópicamente indicativo de capacidad económica para ello"³

De las definiciones indicadas anteriormente, partiendo de las doctrinas citadas y como rigurosa obligación es dar a conocer la definición legal, para el caso concreto de la legislación guatemalteca, según el andamiaje jurídico tributario con el que cuenta Guatemala, para aplicar su imperio coercitivo que le ha conferido el Órgano Legislativo en materia tributaria. El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, en su Artículo 9, define a los tributos como:

¹ www.monografias.com/trabajos/sistributarios/sistributarios.shtml. (Consultado: 20 de enero de 2015).

² Giuliani Fonrouge, Carlos, **Derecho financiero**. Pág. 151.

³ García de la Mora, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 120.

“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Dicha norma legal hace una clasificación en cuanto a la clase de tributos que existen en Guatemala, los cuales se detallan de la manera siguiente:

“Artículo 10. Clases de tributos. Son tributo los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

“Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Como se puede observar tanto en la definición legal, así como en la clasificación de tributos que hace el legislador en los artículos citados, el Impuesto de Solidaridad es un tributo emanado del Congreso de la República de Guatemala, tributo que constituye la fuente de recursos o financiamiento con que cuenta el Estado, para la integración del presupuesto nacional, por su fácil recaudación y alto rendimiento.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado respecto de los tributos de la siguiente manera: “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) 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 alcance de la obligación) estén establecido en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. El Artículo 239 enmarca concretamente la competencia en

materia de formación tributaria sin hacer diferenciación respecto de la naturaleza de las cargas impositivas, sean ordinarias o extraordinarias, pues para ambas tendrá que limitarse a las bases de recaudación ahí enunciadas. (...)"⁴

1.2. Clases de tributos

Existen varias especies de tributos que se generan dependiendo de su estructura común, los cuales surgen del ejercicio de la potestad legislativa del Estado, los que se convierten en obligatorios y de observancia general para todo su territorio y su objeto es la prestación en dinero, el contribuyente recibe ya sea en mayor o menor evidencia la satisfacción por el pago de ese tributo, así los tributos se clasifican en impuesto, arbitrios, tasas y contribuciones.

1.2.1 El impuesto

El impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada y coactiva con motivo del acaecimiento de un determinado hecho o acto, en el cual se da el nacimiento de la obligación tributaria, es independiente de toda retribución o beneficio que el Estado da al obligado por su pago.

En referencia a la definición de impuesto, Catalina García Vizcaíno, define que: "El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación"⁵

⁴Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha de sentencia: 11/09/1996.

⁵García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**, Tomo I, Parte General. Pág. 47.

Según el modelo de Código Tributario para América Latina, el impuesto. “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Puede especificarse entonces que el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida a personas individuales o jurídicas de derecho privado y de manera eventual o accidental a de derecho público, según sus facultades contributivas emanadas de una ley, por vía de autoridad y sin contra partida para la satisfacción de las cargas estatales con la intervención del poder público. Así mismo, el impuesto es el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación por parte del Estado por excelencia.

Para Héctor Belisario Villegas, en referencia a los tributos, “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”⁶

La Corte de Constitucionalidad ha definido al impuesto como: “un tributo y, por ende una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual”⁷

⁶Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 158

⁷ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 70. Expediente 456-02. Fecha de sentencia: 23/10/2003.**

➤ **Elementos propios del impuesto**

- a) Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto.
- b) Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.
- c) Las condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.
- d) El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten en mayor medida, salvo que esta regla medular sufra excepciones basadas en la promoción que el bienestar genera.

➤ **Naturaleza jurídica del impuesto**

Como todos los tributos, “el impuesto es una institución de derecho público”⁸.

El impuesto no tiene más fundamento jurídico justificante que la sujeción a la potestad tributaria del Estado cuya virtud, éste exige en forma coactiva de los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, que de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 1 señala. “Protección a la persona. Es estado de Guatemala, se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

⁸Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 159.

1.2.2 El arbitrio

El arbitrio no es más que una carga impositiva decretada por ley, a favor de una o varias municipalidades, tiene los mismos elementos que los impuestos con la variación del destino que se da a los recursos obtenidos en la recaudación por dichos entes autónomos o descentralizados por parte del Estado.

1.2.3 La tasa

Es una clase de contribución en la cual el sujeto pasivo efectivamente recibe una contraprestación específica o determinada por el Estado transformado en un servicio público.

Catalina García Vizcaíno, define a la Tasa “es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago”⁹

1.2.4 Las contribuciones

La contribución es un tributo cuyo sujeto pasivo el nudo propietario de un bien inmueble y en el que la obligación tributaria surge o nace como consecuencia del aumento del valor del bien inmueble aumento originado por la realización de una obra pública.

⁹ **Ibid.** Pág. 47.

1.3. Características de los tributos

Son todas aquellas particularidades propiamente dichas de este tipo de prestaciones que son los tributos en todas sus dimensiones, las cuales se detallan a continuación:

1.3.1 Prestación en dinero

Los tributos son una prestación en dinero, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.

1.3.2 Exigibilidad

Es exigible de manera coercitiva por el Estado, su cumplimiento no es de carácter voluntario entre Estado y contribuyente, es decir, el sujeto pasivo obligado al cumplimiento no puede sustraerse a su cumplimiento, debido a que el Estado es el sujeto acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria, siendo el titular de la potestad tributaria de la manera en que el tributo se ha establecido.

1.3.3 Fundamentado en el principio de legalidad o reserva de ley

El establecimiento de todo tributo por parte del Estado, debe estar sometido al principio de legalidad, de tal manera que para su nacimiento y aplicación no está sujeto a discrecionalidad de la autoridad tributaria, si no a reglas claras y fijas.

1.3.4 Proviene del Estado

La imposición de un tributo en determinado estado, emana del poder de imperio que posee el Estado, debido a lo inherente de su soberanía, de tal suerte que el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir el cumplimiento a través de la coercibilidad, radicando esta facultad en el Organismo Legislativo, del cual nacen la imposición de la carga tributaria y que ese fin sea cumplido es traslado al organismo ejecutivo para su control, administración, fiscalización y recaudación del cumplimiento de la obligación tributaria.

1.3.5 Son personales

Los tributos como tales recaen sobre una persona determinada, ya sea esta natural o colectiva a partir de su creación e imposición por parte del Estado, luego de que surge el vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo en una relación de hecho generador como consecuencia de un acto o contrato en el cual se encuentra una prestación pecuniaria a título de tributo a favor del Estado.

1.4. Sistema tributario

Son las formas en que cada Estado establece o determina sus impuestos y sus formas de recaudación, dependiendo de su vigencia y sus necesidades, en armonía o intención del legislador.

Catalina García Vizcaíno, cita a Tarantino y Villegas en cuanto al concepto de sistema tributario, y tarantino se refiere y “sostiene que sólo se puede llamar “sistema” a un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin; en cambio, si las reglas son impuestas o se las sigue en forma inorgánica,

sin orden y sin investigación de causas, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen y no de un sistema tributario”¹⁰.

Villegas, en consecuencia, afirma que el concepto de “sistema tributario” aparece como meta, aspiración, “más que como explicación de algo existente”, sin perjuicio de lo cual, en sentido lato, entiende que el “sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”. De ello resulta una limitación espacial, que consiste en que cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y política de un país, de su estructura social, de la magnitud y distribución de sus recursos, de su sistema económico, de sus factores psicológicos, morales y religiosos, etc y advierte, asimismo, una limitación temporal, por la época en consideración, dado que las normas tributarias deben adecuarse a la evolución económica implicando su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad”¹¹.

El sistema tributario se delimita a lo siguiente:

“Sistemas históricos y racionales

- El sistema de los impuestos objetivos, como el que grava a los bienes inmuebles.
- El sistema del impuesto personal, dicho impuesto nace bajo las influencias de la justicia social, se basa en la persona como centro de relaciones jurídicas y no en un conjunto de cosas.

Unidad o multiplicidad de tributos

- No hay un impuesto perfecto a los efectos de la distribución de la carga tributaria, y por ende se consideran convenientes la existencia de impuestos correctores en una pluralidad compensadora.

¹⁰ García Vizcaíno, Catalina. **Op. Cit.** Pág. 59.

¹¹ **Ibid.**

- Un sistema de impuestos múltiples forma más fácil la posibilidad de evasión tributaria, por la correlación entre sí de diversos tipos de tributos.
- La capacidad contributiva o capacidad tributaria de los particulares se manifiesta de muy diversas formas por haber multiplicidad de hechos imposables
- Ningún sistema de impuesto único tendrá la productividad suficiente para cubrir las necesidades del Estado"¹²

Requisitos de un sistema tributario racional

- Todo impuesto debe gravar el rédito y no el capital.
- Al establecer un impuesto, es preciso no confundir el producto bruto anual con el rédito.
- Siendo el impuesto como el precio que paga el ciudadano, no se puede demandar a aquel que no goza.
- La contribución no debe nunca ahuyentar la riqueza sobre que recae.

Como se puede apreciar, todo Estado debe observar, para todo sistema tributario, los requisitos indispensables que deben cumplirse, antes de decretar un tributo, que no afecte a los que no tienen proporcionalidad en la capacidad tributaria o capacidad de pago de dicha imposición.

¹² Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 517

1.5. Posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria

Es importante mencionar la posición de todo contribuyente en general frente a la obligación del pago de todo Impuesto, tomando en consideración el poder coercitivo del Estado como sujeto activo y acreedor de todo tributo hacia el sujeto pasivo como sujeto obligado a la prestación en dinero o en especie.

Cabe también mencionar que en determinado momento el contribuyente como sujeto pasivo del pago del Impuesto de Solidaridad, se ve incrédulo en la realización de tal obligación, debido al destino o mal uso de dichos recursos que se le da por parte del Estado, el cual no es utilizado de la manera correcta en el cumplimiento de sus fines para lo cual fue creado el Estado frente a sus ciudadanos.

La Administración Tributaria en sí, únicamente cumple con el mandato legal -Jus Imperium- en su función de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

1.6. Regulación legal de la capacidad tributaria

De conformidad con el Artículo 21 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, encontramos la regulación legal de la capacidad tributaria de todo contribuyente, el cual regula, "**Obligado por deuda propia**. 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".



1.6.1 Definición de capacidad tributaria

La capacidad tributaria es la aptitud legal de un sujeto para ocupar la posición de deudor al interior de la obligación tributaria. En el caso específico de los impuestos, la presencia de la capacidad tributaria varía según se trate del aspecto subjetivo del hecho generador y del contribuyente.

La capacidad contributiva es la aptitud económica para soportar una determinada carga tributaria. La presencia de la riqueza económica del sujeto pasivo en determinado momento justifica la aplicación del impuesto.

La riqueza económica y la persona que la detenta son dos aspectos de una sola realidad. Desde este punto de vista se puede sostener que el principio de capacidad contributiva tiene un aspecto objetivo y subjetivo. El aspecto objetivo consiste en la manifestación de riqueza económica que pasa a ser objeto de imposición, tal como sucede con la renta, patrimonio y consumo; el aspecto subjetivo apunta a la persona que es titular de la riqueza que pasa a ser sometida a una carga tributaria. En este punto se puede sostener que la capacidad contributiva juega diferentes roles según se trate del aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia o del contribuyente.

Con cierta frecuencia se suele identificar el aspecto personal del presupuesto con la figura del contribuyente. Se trata de conceptos diferentes que es conveniente aclarar. A continuación vamos a estudiar ambas figuras, procurando destacar las principales diferencias.

El principio de capacidad contributiva se encuentra íntimamente vinculado con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia. La política fiscal determina el hecho gravado (renta, patrimonio o consumo) e identifica al autor del mismo. Acto seguido el legislador procede con el diseño del hecho gravado, detallando los aspectos objetivos y subjetivos, entre otros.

En principio debe existir una coincidencia entre el titular de la riqueza económica y el aspecto subjetivo del presupuesto. Tratándose de la imposición a la renta y patrimonio el principio de capacidad contributiva suele encontrarse presente, en la medida que la persona que es titular de la riqueza económica es señalada por la ley como contribuyente o sujeto obligado de una obligación tributaria.

En la imposición al consumo se puede o no advertir la presencia del principio de capacidad contributiva a la hora que el legislador delimita al contribuyente. En el caso de un impuesto que grava la concurrencia a los espectáculos, el público consumidor (poseedor de capacidad contributiva) se puede encontrar como contribuyente. Por otra parte veamos el Impuesto al Valor Agregado, IVA. En este impuesto también se afectan los consumos, de tal modo que la capacidad contributiva descansa en el consumidor final.

Sin embargo por razones de conveniencia para el trabajo de recaudación por parte de la Administración Tributaria, la ley suele considerar como contribuyente al prestador del servicio (entidad organizadora del espectáculo), mismo que no es el poseedor de la capacidad contributiva. En materia de impuestos la capacidad contributiva o capacidad tributaria se encuentra íntimamente vinculada con el aspecto subjetivo del presupuesto. La capacidad contributiva se relaciona con la figura del contribuyente, sobre todo en los impuestos a la renta y sobre inmuebles. La capacidad contributiva no necesariamente se vincula con el contribuyente cuando se trata de los impuestos al consumo.

La capacidad tributaria, también conocida como capacidad contributiva, es definida por Catalina García Vizcaíno, también llamada como "Capacidad de Pago" el cual consiste en "La aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado"¹³

¹³ Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 516



1.6.2 La capacidad tributaria del contribuyente en el Impuesto de Solidaridad

Como se pudo evidenciar que la capacidad tributaria del contribuyente frente al Estado, es la aptitud legal para contribuir al sostenimiento del aparato estatal, es menester y oportuno indicar que de conformidad con el Artículo 135 literal d) constitucional, en cuanto a los deberes y derechos cívicos y políticos de los guatemaltecos consagrados en la normal fundamental guatemalteca y en otras leyes de la República de Guatemala, es la de “Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley”.

La Corte de Constitucionalidad hace mención a tal obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera siguiente: “Abordando el tema de los impuestos, se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social, lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos, siendo ello lo que intrínsecamente se regula en el Artículo 135, literal d) de la Constitución de la República”¹⁴

De tal cuenta y que de conformidad con el texto constitucional y en base al Principio de Territorialidad de la Ley consagrado en el Artículo 153 de la Carta Magna de Guatemala, en cuanto que regula que: “**Imperio de la ley.** El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”.

Como consecuencia jurídica del imperio de la ley en el territorio guatemalteco y al decretarse el Impuesto de Solidaridad a través del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, en el Artículo 1, regula: “**Materia del Impuesto.** Se establece un impuesto de solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las

¹⁴ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 70. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Fecha de sentencia 15/12/2003.

sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

Como complemento para determinar la capacidad tributaria o capacidad contributiva de los contribuyentes en el Impuesto de Solidaridad, dicha norma legal en el Artículo 3 establece: “**Hecho generador.** Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley”

De establecerse actividades mercantiles y agropecuarias y de tenerse un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos en el periodo inmediato anterior, el contribuyente tiene capacidad tributaria y está supeditado a determinar frente al Impuesto de Solidaridad una obligación material y sustantiva, el cual lo convierte en el sujeto pasivo de la obligación tributaria y en la capacidad de pago frente al Estado.

1.7. Forma de recaudación del Impuesto de Solidaridad por parte de la Administración Tributaria

Es importante indicar en cuanto a la recaudación de los tributos, para lo cual el autor Mario Pugliese, define la recaudación de la manera siguiente: “La recaudación de los tributos constituye un interés público de primera importancia que el Estado tiene derecho y el deber de proteger enérgicamente, de la misma manera que cuida la higiene pública y la moral pública. Por esto las leyes fiscales no imponen solo al deudor del tributo una obligación específicamente impositiva, en el sentido jurídico técnico de la expresión; a todos los ciudadanos imponen ciertas obligaciones de carácter administrativo que no



hacen nacer un vínculo de aquella naturaleza”¹⁵. Es decir, el cumplimiento de la obligación tributaria, debidamente determinada en sus dimensiones tanto material, formal como sustantiva es de carácter administrativo, previo a su presentación ante la Administración Tributaria.

De la definición anterior se desprende que la Superintendencia de Administración Tributaria, actúa administrativamente de acuerdo a la ley y de conformidad al Artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas, estatuye bajo el Principio de Exclusividad Absoluta: **Objeto y funciones de la SAT**. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: Así mismo en el citado artículo literal a) indica: Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado...”.

Como se puede observar, la Administración Tributaria es el único ente público por excelencia de recaudar el Impuesto de Solidaridad, administrarlo y trasladarlo al erario público para cumplir con su cometido. Para tal función la Administración Tributaria ha creado la forma ágil y de fácil cumplimiento para que el contribuyente cumpla con su obligación tributaria en forma trimestral tal y como lo regula el Artículo 6 de tal norma al indicar: **Periodo impositivo**. El periodo impositivo es trimestral y se computara por trimestre calendario”.

De lo indicado en el párrafo anterior y siendo que el periodo impositivo es trimestral, los trimestres se determinan de la siguiente manera: enero a marzo; abril a junio; julio a septiembre y de octubre a diciembre, la Administración Tributaria, percibe el impuesto de solidaridad de dichos trimestres de la manera como se detalla a continuación: de la actividad mercantil y agropecuario realizado en cada trimestre calendario, de enero a marzo el contribuyente paga en el mes calendario de abril; del trimestre de abril a junio se

¹⁵ Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 177.



cancela en el mes calendario de julio; del trimestre de julio a septiembre, se cancela dicho impuesto en el mes calendario de octubre y del trimestre de octubre a diciembre el impuesto de solidaridad se percibe en el mes de enero del año inmediato siguiente.

De tal manera que la Administración Tributaria creó el formulario y recibo de pago SAT No. 1160 virtual, el cual puede verificarse en el portal de la Administración Tributaria guatemalteca en Declaraguat¹⁶, con la facilidad que el caso amerita, con el único objetivo para que los contribuyentes cumpla trimestralmente con la obligación del pago del Impuesto de Solidaridad, los cuales se realizan con trimestres vencidos, mismos que vencen, para el caso del trimestre de enero a marzo, el 30 de abril; para el trimestre de abril a junio dicho trimestre, el 31 de julio; para el caso del trimestre de julio a septiembre, el 31 de octubre y para el trimestre de octubre a diciembre el impuesto se paga y se paga el 31 de enero de siguiente año.

Es oportuno indicar que el Código Tributario como norma general en materia tributaria, regula que cuando un impuesto venciere en día inhábil por cualquier causa, se entiende prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente, es decir, que cuando el Impuesto de Solidaridad venciere el 30 o 31 de cada mes como quedó explicado y, estos días cayeren sábado o domingo, estos días inhábiles para el pago de dicho impuesto, se considera prorrogado para el lunes siguiente como día hábil inmediato posterior.

¹⁶ www.declaraguat.gt pertenece a la **Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**, (consultado: 20 de enero de 2015).

CAPÍTULO II

2. Antecedentes del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-

2.1. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz -IETAAP-

Cabe mencionar que dicho tributo nació a la vida jurídica-económico en Guatemala, como consecuencia de los Acuerdos de Paz. Para conocer dicho tema, es importante conocer el proceso que caracterizó las negociaciones y el contenido de los Acuerdos de Paz suscritos el 29 de diciembre de 1996, entre el Gobierno guatemalteco y los movimientos guerrilleros, actualmente fusionados en el partido político Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca, representados actualmente ante el Congreso de la República de Guatemala.

De las negociaciones llevadas a cabo entre ambos entes, la agenda aprobada en México, reviste de gran importancia y trascendencia para el proceso de paz, el cual se detalla a continuación:

1. Democratización
2. Derechos humanos
3. Fortalecimiento del poder civil
4. Función del ejército en una sociedad democrática
5. Identidad y derechos de los pueblos indígenas
6. Reformas constitucionales y régimen electoral
7. Aspectos socio-económicos
8. Situación agraria



9. Resarcimiento de las poblaciones desarraigadas por el enfrentamiento armado
10. Bases para la incorporación de la URNG a la vida política del país
11. Arreglo para el cese al fuego definitivo
12. Cronograma para la implementación, cumplimiento y verificación de los acuerdos
13. Firma del Acuerdo de Paz firme y duradera, y desmovilización.

De tales puntos mencionados cabe resaltar el tema de los Aspectos Socio-económicos, debido a que en materia fiscal y tributaria el impulso del denominado “PACTO FISCAL”, constituye un paso importante y un adelanto para Guatemala, en el cumplimiento de los Acuerdos de Paz.

Cabe resaltar que también se han tenido grandes avances referentes a mejorar la recaudación y así mismo, combatir la evasión en el marco del “Acuerdo Político para el financiamiento de la paz, el desarrollo y la democracia”.

Como elementos importantes del citado acuerdo mencionado en el párrafo anterior, se llegó a hacer referencia a la modernización de la administración pública, y a las políticas fiscales, presupuestarias y tributarias con miras a dotarle al Estado de los recursos necesarios para el desarrollo social y la tan anhelada “construcción de la paz” que tanto necesitaban los guatemaltecos.

En tal sentido el “Gobierno de Guatemala, se compromete a elevar la carga tributaria en relación al producto interno bruto en un cincuenta por ciento (50%), con respecto a la carga tributaria del año 1995, darle las herramientas jurídicas tributarias al estado, con el objeto de erradicar la evasión, los privilegios, los abusos y la defraudación fiscal, así mismo introducir reformas al Código Tributario, con tendencia a sancionar severamente la evasión, la elusión y la defraudación tributaria”¹⁷

¹⁷Acuerdos de Paz, Magna Terra Editores, Guatemala, noviembre de 1997.



Derivado de la suscripción del pacto fiscal, suscrito entre diversas instancias de la población guatemalteca, el Congreso de la República de Guatemala, estableció a través del Decreto Número 19-2004 la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Es importante mencionar que dicho impuesto es “extraordinario” contrario a los impuestos ordinarios, de tal suerte que es necesario entrar a conocer la clasificación jurídica de los impuestos, es así como se establecerá la forma doctrinaria que el legislador necesitó conocer antes de decretar tal impuesto. Sin antes mencionar que dentro de las facultades del ente legislador está la autorización constitucional para poder establecer todo impuesto ya sea éste ordinario o extraordinario, según las necesidades del Estado.

Reviste de gran importancia la clasificación jurídica de los impuestos, debido a su interés jurídico, y las que modernamente se consideran de mayor importancia, las cuales se detallan a continuación:

2.2. Clasificación de impuestos

2.2.1 Ordinarios y extraordinarios

“También conocidos como de carácter permanente y/o transitorio.

Son impuestos Ordinarios=Permanentes:

Son aquellos cuya vigencia no tiene límite de tiempo, rigen mientras no se deroguen; en Guatemala tenemos como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, IVA.



Impuestos Extraordinarios=Transitorios:

Son aquellos que tienen un lapso determinado de duración, transcurrido el cual, supuestamente dejan de existir. Para el caso de Guatemala es aquí donde se ubicaba la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, por ser un impuesto de carácter extraordinario.

2.2.2 Reales y personales

Son impuestos reales:

Esta clase de impuestos gravan en forma exclusiva la riqueza, con prescindencia de la situación personal del contribuyente.

Son impuestos personales:

Esta clase de impuestos toma en cuenta especial la situación del contribuyente, valorando los elementos que integran su capacidad de pago y su carga familiar.

2.2.3 Proporcionales y progresivos

El impuesto es proporcional:

Cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.

El impuesto es progresivo:

Cuando aumenta a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada, o aquella cuya alícuota aumenta a medida que crece el monto gravado.

2.2.4 Directos e indirectos

Impuestos directos:

Son aquellos impuestos que no pueden trasladarse, es decir, se exigen de las mismas personas que se pretenden que paguen el impuesto.

Impuestos indirectos:

Son aquellos impuestos que se pueden trasladar, esto quiere decir que se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo, como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra”¹⁸.

2.2.5 Financieros y de ordenamiento

Los impuestos financieros:

Son aquellas prestaciones exigidas por el Estado, y su fin exclusivo o principal es el de cubrir los gastos públicos, sin retribución específica para el que los pague.

¹⁸Villegas, Héctor Belisario. **Op. Cit.** Pág. 160



Los impuestos de ordenamiento:

Son aquellas prestaciones de dinero a las que recurre el Estado, no prioritariamente para lograr ingresos, sino para determinar una conducta, un hecho o una omisión.

Como se puede comprender el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, se encuentra dentro de la clasificación jurídica de impuestos Extraordinarios=Transitorios, dada la modalidad y forma legal que el legislador guatemalteco lo estableció.

Tomando en consideración que el legislador guatemalteco acudió a este estudio y análisis para decretar tal Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, es menester indicar también lo que tomó en cuenta el congreso de la República de Guatemala, al momento de decretar el impuesto en el primero considerando del Decreto Número 19-2004 de la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y recordando lo relacionado a las diversas instancias en que celebraron el pacto fiscal.

“El Congreso de la República de Guatemala, Considerando: Que diversas instancias de deliberación y diálogo social se han manifestado libremente a favor de tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica que actualmente vive el país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz; logrando así el cumplimiento del fin supremo para el cual está organizado, siendo este el bien común, garantizando así, a los habitantes de la República, su desarrollo integral”

Siguiendo con la historia y antecedente del Decreto Número 19-2004 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los

Acuerdos de Paz y sus reformas, en su Artículo 1 regula: “Materia del impuesto. Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

Es importante mencionar la proporcionalidad del tipo impositivo de dicho impuesto, la cual se detalla a continuación: De conformidad con la norma legal citada, según el Artículo 8, el tipo impositivo será el siguiente:

- a) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%).
- b) Durante los periodos impositivos que correspondan del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).
- c) Durante los periodos impositivos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).

De los tipos impositivos clasificados en los párrafos anteriores, es importante indicar que en el Artículo 14, el legislador dejó plasmado alguna ventaja en cuanto al pago de la obligación tributaria del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, al establecer lo siguiente: Transitorio. Los contribuyentes que paguen el impuesto



correspondiente al trimestre comprendido entre el uno de julio y el treinta de septiembre de 2004, en el mes de septiembre de 2004 y, el impuesto correspondiente al trimestre comprendido entre el uno de octubre y el treinta y uno de diciembre de 2004, en el mes de diciembre de 2004, por esta única vez obtendrán una rebaja del cincuenta por ciento del impuesto correspondiente.

Es prudente hacer énfasis que el impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, se encuentra dentro de la clasificación jurídica de impuestos Extraordinarios=Transitorios, debido a lo regulado en el Artículo 16 de la norma al establecer lo siguiente. **Vigencia.** El presente Decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate y tendrá vigencia del uno de julio de dos mil cuatro al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, ello sin perjuicio de las obligaciones tributarias y sanciones surgidas durante la vigencia de la ley". Lo anterior debido al lapso determinado de duración, transcurrido el cual, supuestamente dejó de existir dicho impuesto.

Sin embargo, el Estado ante la necesidad de más recursos y que de hecho la vigencia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, estaba previsto hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil siete, a través del Congreso de la República de Guatemala, prorrogó mediante otro Decreto, la vigencia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil ocho, con el tipo impositivo del uno por ciento (1%) para los cuatro trimestres comprendidos de enero a marzo, abril a junio; julio a septiembre y de octubre a diciembre del año dos mil ocho.

2.3. Antecedentes del Impuesto de Solidaridad -IS-

2.3.1 Impuesto de Solidaridad -IS- Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

En el desarrollo de los antecedentes de la Ley Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, se explicó la vigencia de dicho impuesto ya que por mandato de la norma, siendo este el Decreto Número 19-2004 del Congreso de la República y el Decreto que le dio vida jurídica y de aplicación durante el año 2008, el cual culminó el 31 de diciembre de 2008, y que al ya no contar el Estado de Guatemala con esos ingresos tributario del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, y ante la necesidad del Estado guatemalteco de contar con fuentes de financiamiento para seguir funcionando, sobre todo tener el presupuesto para el Ministerio de Salud y Asistencia Social; Ministerio de Educación y el Ministerio de Gobernación, pilares importantes para el desarrollo de Guatemala el Organismo Ejecutivo se vio en la obligación de hacer uso de su facultad de iniciativa de Ley, consagrada en el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece “**Iniciativa de ley.** Para la formación de las leyes tienen iniciativa los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral”; con tal iniciativa de ley, el Organismo Ejecutivo envió al Congreso de la República de Guatemala, el proyecto de ley del Impuesto de Solidaridad, durante la Administración del Presidente de la República de Guatemala, ingeniero Álvaro Colom Caballeros.

La iniciativa de Ley del Impuesto de Solidaridad, fue aprobada por el Congreso de la República a través del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad y sancionada, promulgada y publicada por el organismo ejecutivo en el Diario de Centroamérica, como diario oficial del Estado de Guatemala, el 22 de diciembre de 2008, entrando en vigencia a partir del 01 de enero de



2009, sustantiva, material y formalmente, en materia impositiva de cumplimiento obligatorio y de observancia general.

El Impuesto de Solidaridad, tiene la misma modalidad que tuvo como tributo la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, según Decreto Número 99-98 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, dicho decreto fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad, y como consecuencia dejó sin vigencia algunos artículos, a partir del 02 de febrero de 2004.

Así mismo, actualmente bajo la misma modalidad que tuvo la Ley Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto Número 19-2004 del Congreso de la República y sus reformas, se encuentra en vigencia la Ley Impuesto de Solidaridad contenido en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, de igual manera, se tributa con la base imponible, ya esté sea el mayor dentro de la renta bruta o los activos netos, determinándose estos rubros sobre la base del Impuesto Sobre la Renta determinada, presentada y declarada dentro del período anual inmediato anterior.

Es importante mencionar que el Impuesto de Solidaridad tiene la naturaleza jurídica de ser un impuesto de carácter acreditable, si el contribuyente opta por la modalidad de pago establecida en la literal a) del Artículo 11 de la norma mencionada, el cual establece “El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el Artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. (...). Así mismo, el remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo”, es

decir, el Impuesto de Solidaridad es acreditable al Impuesto Sobre la Renta, de los cuatro trimestres calendarios debidamente pagados durante el año fiscal, puede ser acreditados al siguiente años fiscal, hasta su agotamiento.

El Impuesto de Solidaridad, es una continuidad por la forma de determinación y recaudación como impuesto extraordinario desde su vigencia, es cuestionable mencionar lo que indica el considerando segundo de la Ley del Impuesto de Solidaridad al indicar "Que para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social, es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta.

Con la entrada en vigencia de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Libro I, del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el Impuesto de Solidaridad debió culminar su vigencia como tributo en Guatemala, sin embargo, a la presente fecha es un impuesto positivo y vigente.

Es así como la Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano de administración, regulado en el Artículo 13 de la norma del Impuesto de Solidaridad, en el cual indica "**Órgano de administración.** Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la administración del Impuesto de Solidaridad, que comprende su aplicación, recaudación, fiscalización y control". La Administración Tributaria en cumplimiento de dicha norma creó el formulario SAT No. 1608 Impuesto de Solidaridad como Recibo de Pago trimestral para que los contribuyentes cumplan por mandato legal el pago del Impuesto de Solidaridad, dicho formulario se puede observar en Declaraguat¹⁹, como plataforma informática de dicha institución.

¹⁹www.declaraguat.gt pertenece a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), (consultado: el 20 de enero de 2015)



CAPÍTULO III

3. El Impuesto de Solidaridad

3.1. Forma de determinación de la base imponible del Impuesto de Solidaridad -IS-

Para iniciar el tema de la determinación de la base imponible del Impuesto de Solidaridad, es oportuno indicar referente al tema en cuestión, la definición por algunos autores o tratadistas en la materia y así mismo como el sentido en que la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto y posteriormente se explicará de donde se toman los montos de acuerdo al Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, como norma legal de la base imponible de dicho impuesto.

La capacidad tributaria o contributiva, debe ser de igualdad tributaria exigida en el tributo para que éste sea graduado con justicia, según las respectivas capacidades socio-económicas de una sociedad.

3.2. La base imponible

El tema en cuestión se puede definir de las siguiente manera, “Es el medio con que cuenta el tributo para ajustar la cuota a la capacidad tributaria que se somete a su gravamen”. También se puede definir en la forma siguiente. “La magnitud que permite cifrar la prestación tributaria hacia el contribuyente en consonancia con su capacidad económica por el tributo objeto de exacción”²⁰

²⁰ Albiñana, César. *Sistema tributario español y comparado*. Pág. 75.

3.3. Modalidades de la base imponible

1) “La Base Imponible que se define como expresión dineraria es el resultado de la medición del objeto imponible con arreglo al respectivo parámetro y a la que habrá de aplicarse el tipo o tipos de gravamen que procedan para determinar la cuota/deuda tributaria.

2) La Base Imponible, como base cálculo para la obligación tributaria que se caracteriza por ser no dineraria, y que se utilizan por tributos casi tan rudimentarios como los que se aplican según tarifas de cuotas tributarias, (estas bases) son desde luego para su comprensión de índole cuantitativa, pero no se expresan en magnitudes dinerarias, sino en unidades de peso, volumen, superficie etc.”²¹

En cuanto a la base imponible, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto y “(...) estima que si en una ley se establece la posibilidad de escogencia entre una base imponible y otra, esa es una situación de potestad legislativa del Congreso de la República, no constituyéndose éste un derecho del contribuyente”²²

Como se puede observar la base imponible debe ser de acuerdo a la doctrina citada en los párrafos anteriores, a la capacidad tributaria o económica que se somete a su gravamen y de acuerdo al tributo decretado. En cuanto al pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad, como órgano superior de interpretación de toda norma en Guatemala, se asienta a que toda base imponible debe crearse de acuerdo a la potestad legislativa que para el caso de Guatemala, corresponde al Congreso de la República la de adecuarla en toda norma de carácter tributario, respetando las bases contempladas en la Constitución Política de la República.

²¹ **Ibíd.**

²² Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 93. Expediente 1199-2009.** Fecha de Sentencia: 17/07/2009.

3.4. Regulación legal de la base imponible del Impuesto de Solidaridad -IS-

El Artículo 7 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, regula: Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto: o
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

Para mejor comprensión y de acuerdo a lo regulado en el Artículo 7 de la norma anterior, y saber en qué consisten los dos rubros mencionados, es oportuno citar las definiciones de activo neto y de los ingresos brutos regulado en el Artículo 2 de la norma del Impuesto de Solidaridad, a lo que a continuación se detalla:

Artículo 2. Definiciones. Para los efectos del Impuesto de Solidaridad, se entenderá por:

Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre operaciones del giro habitual del negocio establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del periodo de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

Ingresos brutos: El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el periodo de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentra en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondiente al periodo indicado.

Las definiciones prescritas de activo neto e ingresos brutos, es para comprender y establecer, qué monto es mayor, sin embargo, para determinar la base imponible y el impuesto a pagar del IS, previo, se debe establecer el margen bruto del contribuyente para efectos de aplicación de la base imponible, así el contribuyente prácticamente tendría capacidad contributiva, sin embargo, es oportuno definir para mejor entendimiento el **Margen bruto:** "La sumatoria del total de los ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

Los montos matemáticos del total de los ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia ente el total de ventas y su respectivo costo de ventas, se toman del Impuesto Sobre la Renta Anual del periodo inmediato anterior, para establecer el cuatro por ciento (4%) del margen bruto, de poseer un margen bruto superior al cuatro ciento (4%) el contribuyente tendría obligación de pagar el impuesto correspondiente.

Es oportuno e importante aclarar que el margen bruto se establece aplicando la fórmula legal ya indicada para todos aquellos contribuyentes tanto individuales como jurídicas que se dedican a las actividades mercantiles y/o agropecuarias, sin embargo, para aquellos contribuyentes que únicamente se dedican a actividades de prestación de servicios, el margen bruto será del cien por ciento (100%).

De lo indicado en los párrafos anteriores, se podrá reflejar con certeza de donde realmente provienen dichos rubros, es decir, de qué declaración jurada se extrae la información de carácter cuantitativa para establecer qué monto es mayor y fijar la base imponible y aplicar el tipo impositivo vigente y el impuesto a pagar. A continuación se detallará la forma en que se determina el Impuesto de Solidaridad -IS-.

Si un contribuyente reportó en la declaración jurada anual inmediato anterior del Impuesto Sobre la Renta, el monto de activos netos por la cantidad de Doce millones de quetzales exactos (Q12,000,000.00) y de ingresos brutos por la cantidad de Quince millones de quetzales exactos (Q15,000,000.00), de conformidad con el Artículo 7 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, la base imponible para la siguiente ejemplificación de mérito, se tomará el que sea mayor, es decir en el presente caso el monto mayor es de Quince millones de quetzales exactos(Q15,000,000.00), por lo tanto la base imponible será sobre los ingresos brutos declarados por el contribuyente.

Si se estableció que el monto mayor corresponde a los ingresos brutos para el presente caso, procedemos a dividir el monto de Quince millones de quetzales exactos (Q15,000,000.00) para establecer la cuarta parte de dichos ingresos brutos como base imponible, los cuales serían de Tres millones setecientos cincuenta mil quetzales exactos(Q3,750,000.00); los cuales se multiplican por el tipo impositivo regulado en el Artículo 8 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, siendo éste el uno por ciento (1%), los cuales, da como una obligación tributaria, material y sustantiva a cancelar a la Administración Tributaria de Treinta y siete mil quinientos quetzales exactos (Q37,500.00).

De la ejemplificación indicada en el párrafo anterior, sería contrario sensu, que los activos netos fueran mayores a los ingresos brutos tales como: activo neto de Veinte millones de quetzales exactos (Q20,000,000.00) y de ingresos brutos de Dieciocho millones de quetzales exactos (Q18,000,000.00), práctica y automáticamente la cuarta parte de base

imponible se tomarían de los activos netos aplicando el tipo impositivo indicado, el impuesto sería el siguiente: Veinte millones de quetzales exactos (Q20,000,000.00) dividido cuatro, da como resultado como base imponible de cinco millones de quetzales exactos (Q5,000,000.00) multiplicando por el 1%, Impuesto de Solidaridad a pagar a la Administración Tributaria de Cincuenta mil quetzales exactos Q50,000.00.

De la forma práctica que se ejemplificó y se visualizó la determinación de la base imponible y el impuesto a pagar a la Administración Tributaria del IS, es importante y oportuno dejar claro el hecho generador de este impuesto, al indicar el Artículo 3 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, lo siguiente “**Hecho generador.** Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley”.

Si bien es cierto que el contribuyente haya obtenido durante el periodo inmediato anterior en el Impuesto Sobre la Renta anual, un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) y haber establecido una base imponible ya sea este, la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, pero, mientras el sujeto pasivo, no realice operaciones mercantiles o agropecuarias dependiendo de su actividad económica las cuales les genera renta, durante el trimestre correspondiente, no está obligado al pago del Impuesto de Solidaridad, debido a que el hecho generador como tal es la realización de las actividades ya mencionadas.

3.5. Principio de irretroactividad como garantía constitucional

Se comienza citando lo que al respecto establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 15, regula con respecto a la irretroactividad de la ley: **Irretroactividad de la ley.** La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca el reo. De lo anterior, se aprecia que el Principio de Irretroactividad,



indica que la ley se aplicara únicamente a los hechos ocurridos durante su vigencia, es decir, bajo la eficacia temporal de validez.

Partiendo de la premisa constitucional, la ley bajo ninguna circunstancia puede aplicarse en forma retroactiva, así mismo la Corte de Constitucionalidad se ha referido con respecto al principio de irretroactividad, de la siguiente manera “El principio de irretroactividad de las leyes, recogido en el Artículo 15 de la Constitución, es también una manifestación de seguridad jurídica constitucionalmente amparada en el Artículo 2o de este cuerpo normativo. Una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado imponiéndose por su carácter sancionador o restrictivo a los derechos de las personas sobre situaciones o condiciones ya realizadas o consumadas. En material fiscal por ejemplo, no podrá aplicarse retroactivamente normas tributarias cuando el sujeto pasivo ya hubiese hecho el debido pago del impuesto o contribución respectivos, si ya hubiere quedado librado de una obligación tributaria o asegurado el derecho de pago de una menor prestación o bien si el administrador fiscal hubiere aprobado la determinación del impuesto por el deudor u otorgado el recibo de pago con efecto cancelatorio”²³

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 20. Expediente 364-90. Fecha de Sentencia: 26 de junio de 1991, indica al respecto a dicho principio. “La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella”. (...). “Por eso el principio de irretroactividad solo es aplicable a los derecho consolidados, asumidos plenamente, a las situaciones agotadas o a las relaciones jurídicas consagradas; y no a las simple expectativas de derechos ni a los pendientes o futuros”.

De la recopilación anterior también se deriva la aplicación del principio de retroactividad de una noma; para el efecto Fernando Pérez Royo, reconocido tratadista en materia tributaria, en su tratado y manuales de Derecho Financiero y Tributario se refiere a la

²³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 844 y 945-96. Fecha de Sentencia: 11/09/1996.

irretroactividad en Derecho Tributario: "Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos instantáneos devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento"²⁴.

Es importante acotar lo indicado en la definición anterior citado por el tratadista en materia tributaria, que las leyes disponen para el porvenir, para las situaciones nacidas tras su entrada en vigor. De esta manera se está dentro de una seguridad jurídica o también ante la aplicación con certeza del derecho, que exige que los cuerpos normativos puedan dar a conocer su mandato para así y adecuarlas a la conducta de los ciudadanos y sobre todo en materia tributaria en la cual debe prevalecer el principio de legalidad como garantía constitucional para los sujetos pasivos de una obligación tributaria, como es el caso del Impuesto de Solidaridad.

Al respecto del principio de irretroactividad la Corte de Constitucionalidad se ajusta con la siguiente definición "Se denomina de esa manera a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento, a un momento anterior al de su creación. Desde ese punto de vista lógico, la operación implica subsistir ciertas situaciones de hecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su vigencia al ámbito regulativo de las nuevas normas creadas. Toda norma jurídica representa la expresión de un acto de voluntad del Estado e implica la necesaria relación; instante en la que adquiere vigencia en un momento para el futuro en la que habrá de efectivizarse o positivarse; por lo mismo se admite, como principio general que a la norma jurídica le es inherente el carácter de irretroactiva. Y no puede ser de otra manera, ya que la retrotracción de su vigencia al pasado constituye una distorsión de su recta función operativa.

Sigue indicando la Corte de Constitucionalidad que de la anterior relación conceptual se resalta el hecho de que racionalmente inadmisibles que un acto de voluntad pretenda

²⁴Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario, Parte General.** Pág. 87

modificar el pasado, como lo es también que el precepto por el cual se instrumenta lógicamente aquel acto regule o influye en situaciones de hecho ya realizadas que en la dinámica existencial ha adquirido la condición de irreversibles. Ello conlleva a que no pueda imponerse a los individuos otro conocimiento jurídico que no sea el del derecho vigente. La discusión doctrinaria sobre si una ley puede o no operar con función retroactiva, ha tenido en vista, ante todo, la incidencia de esa operatividad sobre los derechos acordados por leyes anteriores. Acepta la doctrina, sin embargo, que cuando ciertas razones político-jurídicas prevalecen, la retroactividad es empleada por el legislador como un recurso técnico que persigue asegurar determinado status social. Con ese criterio, la vigencia de la nueva norma creada es extendida a hechos pretéritos, si se estima que la proyección actual de esos hechos modifica o altera el status perseguido. Sobrepasando esta última explicación que ofrece la doctrina, se encuentra que son diversos los enfoques que distintos tratadistas del derecho han dado al tema en cuestión, aunque todos coinciden con la máxima de que la ley es, y debe ser irretroactiva”²⁵.

Con respecto a los principios de irretroactividad y de retroactividad, objeto de análisis Manuel Osorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales al respecto se refiere: Irretroactividad **“Retroactividad e Irretroactividad de las Normas Jurídicas”**. Retroactividad significa calidad de retroactivo, o sea, que obra o tiene fuerza sobre lo pasado. En consecuencia, será irretroactivo lo que carece de fuerza en el pasado. Representa un concepto que en derecho, y con referencia a las normas jurídicas, ofrece importancia extraordinaria, porque sirve para determinar cuándo una disposición legal se pueda aplicar, o no, a hechos o situaciones ocurridas anteriormente”²⁶.

Es importante además explicar en qué momento se puede aplicar la irretroactividad en materia tributaria de acuerdo a lo que establece al respecto el Código Tributario y sus reformas en su Artículo 66 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, al regular: **“Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán**

²⁵ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 69. Expediente 1089-2003*. Fecha de sentencia: 14/07/2003.

²⁶ Manuel Ossorio. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 676.

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

Como se puede observar, el Organismo Ejecutivo ha emitido Acuerdos Gubernativos con sanciones benignas para el contribuyente con efecto retroactivo, lo que quiere decir; si se pueden emitir siempre y cuando sean a favor del contribuyente, es decir, pro contribuyente.

3.6. Principio de legalidad en materia tributaria

De conformidad con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula al respecto del Principio de Legalidad en Materia Tributaria: y preceptúa: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, f) 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 y del tributo. (...)”.

Y para ahondar más en el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, al respecto el Código Tributario y sus reformas, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el Artículo 3 regula: “Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.



2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. (...)"

De las dos normas indicadas en los párrafos anteriores tanto constitucional, como ordinario, se desprende que no puede existir una exigencia en materia tributaria de parte de la autoridad tributaria, es decir, de la Administración Tributaria, mientras no esté debidamente regulado en una norma que provenga y que sea emitida por el Congreso de la República de Guatemala, como único ente constitucional para decretarla.

Al respecto del principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad como único ente de la interpretación de la Constitución, ha indicado lo siguiente: "A) Principio de Legalidad. El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base de recaudación, infracciones y sancione, deducciones,

descuentos reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar (...)"²⁷.

"(...). El principio de legalidad se refiere a que el congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especificación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente"²⁸

Así mismo, se sigue refiriendo a este tan importante principio rector de todo ordenamiento jurídico tributario para el caso de Guatemala. "El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...). El régimen constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserve de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. El artículo 239 enmarca concretamente la competencia en materia normativa tributaria sin hacer diferenciación respecto a la naturaleza de las cargas impositivas, sean ordinarias o extraordinarias, pues para ambas tendrá que limitarse a las bases de recaudación ahí enunciadas"²⁹

²⁷ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 94. Expediente 2531-2008.** Fecha de sentencia: 05/11/2009.

²⁸ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 88. Expediente 2951-2006.** Fecha de sentencia: 13/05/2008.

²⁹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 844 y 945-96.** Fecha de Sentencia: 11/09/1996.

Como se puede apreciar ampliamente de la regulación constitucional y ordinaria, así mismo la jurisprudencia constitucional en materia tributaria en las cuales se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, ha quedado claro en qué consiste dicho principio de legalidad o reserva de ley, en virtud del cual toda norma tributaria debe concretarse a través de una norma emitida por el Congreso de la República de Guatemala.

En ese orden de ideas, se puede determinar que solo mediante una ley se pueden imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos del Estado, ya que en su aplicación, dichas normas jurídicas tributarias intervienen en la riqueza de las personas a las que comúnmente conocemos como contribuyentes.

La ley como base fundamental de la tributación y su observancia en el principio de legalidad tributaria, y sus dos aspectos: de elaboración y de aplicación.

Desde el punto de vista de su elaboración, se parte del principio de que el tributo debe estar establecido en una ley, formal y materialmente hablando, y las excepciones a este principio deben estar consignadas expresamente en la Constitución.

Con respecto al punto de vista de su aplicación, se parte que en el contenido deben estar expresamente previstos los elementos que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que no será posible que se deje al arbitrio de la propia autoridad tributaria, determinar quiénes, cómo y cuánto, en cuanto a la obligación a la contribución tributaria.

3.7. Principio de capacidad de pago en materia tributaria

El principio de Capacidad de Pago, se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa: **Principio de capacidad de pago:** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Para tener una mejor comprensión a este principio nos remitiremos a lo que al respecto ha manifestado en sus diferentes sentencias la honorable Corte de Constitucionalidad. “Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a 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 percibir la renta”³⁰

Derivado a que el principio de capacidad de pago; también conocido como capacidad contributiva, va ligado a los principios de justicia y equidad tributaria, la Corte de Constitucionalidad se refiere al respecto. “(...) los principios de justicia y equidad tributarias regulados en el Artículo 239 constitucional, pues dicho principio consiste en la justa tributación de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual. Tomar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del

³⁰ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 88. Expediente 775-2007*. Fecha de sentencia: 24/04/2008.

objeto gravado no es un indicador, por sí mismo, de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial (...)"³¹

"(...) esto significa, la justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago, están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persigue que "el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee no pague nada"³²

Al respecto el Licenciado Ángel Estuardo Menéndez Ochoa, en su libro Derecho Constitucional Tributario, se refiere al Principio de Capacidad Económica, Contributiva o de pago. El tributo que se establezca, está íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello desmotivar la inversión que permita el buen desarrollo del país de conformidad con los Artículos 119 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Además se refiere citando al tratadista en materia tributaria, Pérez Royo, en cuanto al principio ya indicado que, "El legislador no puede establecer tributos si no tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto, el índice seleccionado de capacidad económica.

De lo indicado en el párrafo anterior, se puede concluir que un tributo que se aplique sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica de parte de la

³¹ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 79. Expediente 2061-05.** Fecha de sentencia: 06/03/2006.

³² Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 21. Expediente 34-91.** Fecha de sentencia: 06/08/1991.



mayoría de contribuyentes, a quienes se está afectando con la imposición decretada, sería inconstitucional”.



CAPÍTULO IV

4. El Congreso de la República de Guatemala

4.1. Función legislativa del Congreso de la República de Guatemala

Es importante desarrollar en el presente tema lo relativo al ente encargado de la legislación dentro del Estado de Guatemala. La Asamblea Nacional Constituyente guatemalteca, al redactar la actual Constitución Política de la República de Guatemala; al organizar jurídica y políticamente al Estado, con el objeto de consolidar el régimen de legalidad de la República de Guatemala constituyó el Poder Público, en el Título IV; dicho poder público, representado en los tres poderes del Estado, están regulados en la parte orgánica de la Constitución, los cuales son: 1) Organismo Legislativo, Capítulo II del Título IV; 2) Organismo Ejecutivo, Capítulo III; y, 3) Organismo Judicial, Capítulo IV respectivamente, con el fin principal de otorgarles a cada uno de los organismos, como poderes del Estado, funciones y atribuciones dentro del Estado de Guatemala.

Una de las funciones que le otorga la Constitución como norma fundamental del Estado al Congreso de la República, es la de emitir leyes denominados decretos, como principio de legalidad dentro de un Estado de derecho, legítimo, representativo y democrático, para tal instituto que norma la conducta de los habitantes de un Estado, es importante conocer qué tipos de decretos se han emitido en el Estado de Guatemala:

4.1.1 Decretos

Llamados así, no obstante que cada uno de ellos es continente de una ley de carácter ordinario y ocurre cuándo la resolución emana del Poder Legislativo. Estos decretos son



emitidos por el órgano legislativo dentro del marco constitucional siguiendo procedimiento administrativo para la creación de una ley.

4.1.2 Decreto judicial

Son los decretos emitidos por los órganos jurisdiccionales, llamado también autos, se refiere a las resoluciones dictadas por un juez o tribunal durante la tramitación de un juicio.

4.1.3. Decreto ley

Son las normas emitidas por gobiernos de facto, es decir, aquellos que han alcanzado el poder de manera ilegítima los cuales representan un medio abusivo e inconstitucional, dichas normas son emitidas usurpando las funciones del poder legislativo, en virtud de alguna medida de excepción dada en el Estado. Podemos ejemplificar un Decreto Ley, tal caso en el Código Civil, la cual contiene el Decreto Ley 106 y Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil.

Como se explicó anteriormente, referente al Congreso de la República de Guatemala y de acuerdo al Artículo 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual instituye: **“Potestad legislativa e integración del Congreso de la República; la potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, el cual se integra por diputados electos directamente por el pueblo, en sufragio universal y secreto, por el sistema de distritos electorales y listado nacional, para un periodo de cuatro años, pudiendo ser reelectos”**.

El Artículo 171 constitucional, regula: **“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. (...)

Como se puede apreciar, en estos dos artículos constitucionales, corresponde al Congreso de la República de Guatemala, en su función constitucional de legislar según la literal c) en materia tributaria, decretando tanto impuestos ordinarios como extraordinarios.

En Guatemala, para la imposición de un tributo ya sea un impuesto ordinario o extraordinario, es necesario la intervención del Congreso de la República, con el objeto de cumplir con el principio de legalidad o reserva de la ley. Es importante mencionar la clasificación de los impuestos, sean estos impuestos directos e indirectos, los cuales son una clasificación administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria con el objeto de tener un mejor control en su administración, recaudación y fiscalización y para efectos estadísticos, pero aún más importante es mencionar cuáles son los impuestos que ha decreto el Congreso de la República de Guatemala y su respectiva vigencia y así poder encontrar la ubicación del Impuesto de Solidaridad, objeto de análisis e investigación científica y objetiva en el presente trabajo, los cuales se detallan a continuación:

4.2. Clasificación de impuestos de la Administración Tributaria

4.2.1 “Impuestos indirectos y su respectivo decreto vigente

Esta clase de impuestos es pagado por el consumidor final, es decir, las personas que hace uso del producto o servicio, y lo entrega al fisco un tercero como intermediario, que tiene la calidad de agente retenedor; entre ellos tenemos:



- Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y sus reformas, Decreto Número 38-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y sus reformas, contenido en el Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas y sus reformas, Decreto Número 21-04 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugo y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada y sus reformas, Decreto Número 09-2002 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto Específico a la Distribución de Cemento y sus reformas, Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República de Guatemala.
- Derechos Arancelarios a la Importación, Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX), del Consejo de Ministros de Integración Económica, Código Aduanero Uniforme Centroamericano, (CAUCA).



4.2.2 Impuestos directos y su respectivo decreto vigente

Esta clase de impuestos grava los ingresos provenientes del trabajo, de capitales, la inversión o la combinación de ambos.

- Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y sus reformas, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto Sobre la Renta, Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.
- Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala³³.

4.3. Principio de exclusividad del Congreso de la República de Guatemala

Como se explicó en los temas anteriores, corresponda al congreso de la República de Guatemala, bajo el Principio de Exclusividad Absoluta, la Potestad Legislativa, emanada de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, es decir, solo le corresponde a dicho organismo del Estado, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, con ello se cumple la facultad exclusiva, consagrada en el Artículo 239 de la Constitución.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad se refiere a esa Potestad Legislativa, en lo siguiente: “Es potestad legislativa decretar, reformar y derogar leyes. Emitida la ley el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entra en vigor, en el tiempo

³³ portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/.../5480-usac6914.html. (consultado: 05 de febrero de 2015).

previsto o legal, siendo su texto el de obligado acatamiento. Por consiguiente, su eventual reforma queda sujeta a similar procedimiento. Es principio constitucional, en materia de emisión de leyes, el respeto a la jerarquía, normativa o material, que cada una de ellas tiene respecto de otras, que no puede alterarse sin riesgo de caer en causa de nulidad mediante el control de su Constitucionalidad”³⁴

“Corresponde al Congreso de la República la potestad legislativa, con la atribución de decretar, reformar y derogar leyes. Esta facultad legislativa se complementa con la función asignada al Presidente de la República, Jefe del Organismo Ejecutivo, de sancionar y promulgar las leyes. Pero estas funciones, que dan al Ejecutivo cierto control político de la función legislativa, no pueden entorpecer al Organismo Legislativo en el ejercicio de sus potestades, porque en tal caso se supeditaría la potestad legislativa del Congreso a la voluntad, actividad o inactividad del Ejecutivo, lo que sería frontalmente contrario al principio de la independencia y no subordinación de poderes... Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España; “La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo (...)”³⁵

Dicha potestad legislativa que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala, es de manera general para decretar, reformar o derogar leyes en el ámbito Penal, Administrativo, Laboral, Civil y Mercantil, sin embargo, en materia fiscal, la norma constitucional otorga una literal completa en el Artículo 171, al indicar c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

Al respecto a la literal c) del Artículo 171 de la Constitución, el Tribunal Constitucional se refiere “(...) constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributarias, capacidad de pago y prohibición

³⁴ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 57. Expediente 1048-99.** Fecha de sentencia: 02/08/2000.

³⁵ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 20. Expediente 364-90.** Fecha de sentencia: 26/06/1991.

de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (Artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales (...)"³⁶

Esa potestad de la que está investido el Congreso de la República en materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad, hace referencia así: "La potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucionalmente, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el Artículo 239 del texto supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y reconocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación; siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio (...)"³⁷

Como se indicó en el primer párrafo del presente capítulo, referente a los poderes del Estado de Guatemala, Manuel Osorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, en cuanto al poder legislativo, indica: "Poder Legislativo. El Parlamento legalmente elegido y en ejercicio de sus funciones en un Estado constitucional.

³⁶ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 70. Expediente 1766-01.** Fecha de sentencia: 15/12/2003.

³⁷ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta No. 93. Expediente 3785-2008.** Fecha de auto: 23/07/2009.

Guatemala, es un Estado totalmente constitucional y dividido en sus poderes del Estado tal y como ya se comentó.

4.4. Función legislativa del Congreso de la República de reformar decretos

Como ya se explicó ampliamente la función legislativa de emitir decretos en el Estado de Guatemala, le corresponde bajo el Principio de Exclusividad Absoluta al Congreso de la República de Guatemala, con esa misma función fue dada por la Asamblea Nacional Constituyente también para poder reformar dichos decretos.

En materia tributaria, numeral 1 del Artículo 3 del Código Tributario y sus reformas contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula "Materia privativa. Se requiere de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, **reformarlos** y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo" (...). El resaltado es de la sustentante. El resaltado es del sustentante.

Como se puede apreciar le corresponde única y exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, reformar las leyes y en materia tributaria no es la excepción, para tal caso la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto así. "Es potestad legislativa de decretar, reformar, y derogar leyes del Congreso de la República. Emitida la ley por el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entra en vigor, en el tiempo estipulado o legal, siendo su texto el de obligado acatamiento. Por consiguiente, su eventual reforma queda sujeta a similar procedimiento de emisión. Es principio constitucional, en materia de emisión de leyes, el respeto a la jerarquía, normativa o material.

4.5. Momentos en que surge la necesidad de reformar normas en el ámbito tributario de Guatemala

4.5.1 Con el incremento del número de habitantes

El Estado de Guatemala como otros países, no es la excepción a la regla general, que entre más crece la población, es así como surgen y crecen las necesidades del Estado, en cuanto a cumplir con los postulados básicos, como es la salud, la seguridad y la educación, de esta manera, el Estado se ve en la obligación de controlar más los tributos en circulación, o se ve en la necesidad de incrementar el tipo impositivo o tarifa impositiva con el objeto de agenciarse de recursos y así poder cumplir de tal manera con la realización del bien común.

4.5.2 Con las estadísticas de defraudación de parte de los sujetos pasivos

El Estado de Guatemala, a través de la Administración Tributaria, es el ente encargado del control de los tributos y que tiene a su cargo administrar y fiscalizar, control que lo lleva a determinar según los procesos administrativos, a que las diferentes normas de carácter general (Código Tributario) o normas de carácter específico (Leyes específicas de cada impuesto ya sea este impuesto directo e indirecto) a qué grado o porcentaje de defraudación se encuentran dichos tributos, de ello surgen las necesidades del Estado de reformar las leyes tributarias y dar más herramientas jurídicas a la Administración Tributaria, para el mejor control de la evasión, elusión y defraudación tributaria.

4.5.3 Con el avance de las tecnologías

Ante el incremento de la globalización encaminada al uso y avance de las tecnologías a nivel mundial y el uso de Software, es necesario que el Estado de Guatemala, se enrole y

se ponga a la vanguardia de dichas tecnologías, como ejemplo se puede mencionar el hecho de que la Administración Tributaria, ha necesitado de reformas a los diferentes decretos de los tributos, así como la norma general tributaria tal es el caso del Código Tributario, donde se ha legislado el uso de la tecnología para la presentación y pago de los diferentes impuestos por medio de internet, tal es caso de la presentación de las diferentes declaraciones de impuestos por medio de Declaraguatate donde la Administración ha puesto en evidencia el uso adecuado de la tecnología de punta.

Como otro ejemplo se puede citar el uso de la Factura Electrónica, documento tributario legal, en donde se puede apreciar cómo Guatemala, ha entrado al mundo de la tecnología a la par de otros países como, Argentina, Chile, Ecuador, España, México. Así mismo, se puede mencionar con mucho orgullo que Costa Rica y el Salvador, como país centroamericanos, han venido a Guatemala, para tomar como ejemplo el uso de herramientas electrónicas para ponerlos en práctica en la Administraciones Tributarias de dichos países.

4.5.4 Momento político en que vive el Estado de Guatemala

Como se pudo mencionar en los numerales anteriores dichos momentos son importantes pero, tan importante es el tema del momento político jurídico en que vive el Estado de Guatemala, y regularmente se da cuando hay cambio de gobierno, cada gobierno entrante, como administración para el cual fueron electos por los cuatros años, trae consigo su paquete fiscal; sean éstos con el fin de reformar los diferentes impuesto existentes o crear otros impuestos ya sean estos ordinarios y/o extraordinarios, como ejemplo podemos citar, las reformas al Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.



Dichos decretos fueron reformados por el Congreso de la República de Guatemala, como órgano exclusivo en Guatemala con funciones de carácter legislativo a través del Decreto Número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.

4.5.5 Por sentencia dictada por la Corte de Constitucionalidad

Cuando una norma tributaria tergiversa o violenta los postulados, principios y garantías de la Constitución Política de la República de Guatemala, dichas normas son susceptibles de interposición de acciones de inconstitucionalidad de Carácter General de acuerdo al Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, con el objeto de garantizar la Supremacía de la Constitución dentro del régimen democrático del Estado de Guatemala.

Es importante mencionar dentro del desarrollo del tema en cuestión, quiénes legalmente tienen legitimación activa para plantear inconstitucionalidad de leyes de acuerdo al Artículo 134 del Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, los cuales se detallan a continuación: "Planteamiento de la inconstitucionalidad. La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general: a) La junta directiva del Colegio de Abogados actuando a través de su Presidente. b) El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación. c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia; b) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

Al momento en que la honorable Corte de Constitucionalidad dicta sentencia y declara con lugar la inconstitucionalidad planteada en contra de la norma tributaria, como único ente de interpretación de la Constitución, con dicha sentencia la norma tributaria puede ser objeto de reforma completa o parcialmente o de ser expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco, ante dicha sentencia dictada por el máximo órgano constitucional, el



Organismo Legislativo dentro de su facultad legislativa, se ve en la necesidad de reformar la norma tributaria o suprimirla, con el objeto de crear un nuevo instituto o reforma, dicho instituto tributario acorde a los postulados legales, sin tergiversar y violentar las garantías y principios constitucionales.

Es menester indicar que con el solo hecho de que la Corte de Constitucionalidad al dictar sentencia con lugar la inconstitucionalidad planteada, dichas normas tributarias pueden ser expulsadas del orden jurídico y es cuando obliga al ente legislativo a observar con mayor detenimiento los postulados, principios y garantías constitucionales al momento de reformar la base imponible o el tipo o tarifa impositiva de toda norma tributaria.

4.6. Propuesta de reforma de los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad

Como se ha mencionado en el presente capítulo en referencia a las reformas de toda norma de carácter tributario en Guatemala, es necesario la intervención del Organismo Legislativo, como ente exclusivo de la potestad legislativa por mandato constitucional, decretar las reformas que se someten a su conocimiento de parte de los que por facultad constitucional tienen iniciativa de ley para proponer reformas de leyes.

El análisis de propuesta de reforma al Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, precisamente a los Artículos dos y siete, se debe porque en dichos artículos, se aplica la retroactividad para determinar la base imponible del Impuesto de Solidaridad, el cual a todas luces contraviene y tergiversan el principio de irretroactividad consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que solo en materia penal y cuando exclusivamente favorezca al reo se aplicará el principio constitucional de irretroactividad.

El hecho de que los tributos, como impuestos sean exigidos sin contraprestación, como lo sigue indicando el autor en materia tributaria, Héctor Belisario Villegas, cuyo hecho

imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta, no significa que el Estado violente las bases de recaudación al momento de decretar una norma de carácter tributario.

Si bien es cierto, como ciudadanos guatemaltecos, tenemos la obligación y el deber constitucional como norma fundamental, la de contribuir a los gastos públicos, así mismo cuando una norma de carácter ordinaria o tributaria dictada a través del poder u organismo legislativo, dentro de su facultad legislativa, que como consecuencia de actos y contratos surgidos se pone en evidencia el hecho generador en una relación jurídica tributaria, también lo es que los sujetos pasivos como tales, deben estar atentos a que las normas no sean contrarias a la Constitución Política de República de Guatemala.

Como se dejó definido en el tercer capítulo, la capacidad tributaria es el medio con que cuenta el tributo para ajustar la cuota a la capacidad tributaria que se somete a su gravamen, y la Ley del Impuesto de Solidaridad tiene enmarcado dicha cuota trimestral, a través de una base imponible que se extrae de manera retroactiva, es decir, la base imponible tanto del activo neto como de los ingresos brutos, son tomados de manera retroactiva de una declaración donde se dejan reflejados montos y rubros del Impuesto Sobre la Renta anual anterior, de un periodo que ya no está en circulación dentro del periodo anual actual, ya no es vigente para efectos de cálculos, es un impuesto y un periodo objeto de fiscalización por parte de la Administración Tributaria dentro de su imperium, dentro de los periodos no prescritos, más no puede seguir siendo objeto de base imponible alguna.

La base imponible de todo impuesto debe ser actual, es decir, la base imponible debe ser del periodo en circulación dentro del periodo impositivo o de imposición que corresponde de enero a diciembre y no retroactivo, para poder ser objeto de una tarifa o tipo impositivo consagrado en la norma.



Cumpliendo con esa base de recaudación consagrada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y no tergiversando o violentado el principio de Irretroactividad que es aplicable únicamente en materia penal de acuerdo al Artículo 15 Constitucional, se dejó evidenciado que la base imponible del Impuesto de Solidaridad contenido en el Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, lo cual sirve para determinar dicho impuesto contraviene la propia Constitución.

En ese sentido se propone reformar los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, de acuerdo al principio de legalidad y de la realidad tributaria sin violentar o tergiversar la Constitución Política de la República y con el objeto de no suprimir dicha norma a fin de que tal norma sea positiva y vigente, que su base de recaudación no sea retroactiva, para cuyo efecto se propone la siguiente reforma:

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
DECRETO NÚMERO 00-2015
EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala, obliga al Congreso de la República a velar por la debida aplicación del principio de legalidad en materia tributaria, fundamentado en los principios de equidad y justicia tributaria a manera de que los sujetos pasivo de la obligación tributaria, tributen con bases de recaudación adecuadas a la realidad de los períodos que se encuentren en curso.



CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga con exclusividad absoluta al Congreso de la República potestad legislativa, para reformar decretos en materia tributaria, de acuerdo a la realidad impositiva.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 literales a) y c) y con fundamento en el Artículo 239, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA:

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 1. Se suprime la literal a) y reforma la literal c) del Artículo 2, el cual quedará así:

- c) El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos, obtenidos por el sujeto pasivo, durante el trimestre en curso, por el que se determine y paga este impuesto.

Artículo 2. Se reforma el Artículo 7, el cual quedará así: Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye.



Las rentas brutas obtenidas durante el trimestre en curso, por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.

Artículo 3. Vigencia. El presente decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate y entrará en vigencia ocho (8) días después de su publicación en el Diario Oficial.

REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL TREINTA DE ENERO DE DOS MIL QUINCE.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Que los Artículos dos y siete del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, los cuales sirven de base para la determinación de la base imponible de dicho impuesto, son aplicables desde su vigencia en forma retroactiva, lo cual lesiona el principio de irretroactividad consagrada en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales no fueron tomados en cuenta al momento de tomar las bases de recaudación de acuerdo al principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la carta magna.

Que al reformar el Congreso de la República dentro de su potestad legislativa, el Artículo dos del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, y únicamente gravar los ingresos brutos durante el periodo trimestral vigente en el periodo en que se determina la obligación tributaria de dicho impuesto, estaríamos ante una determinación vigente, espontánea y real, donde los contribuyentes estarían tributando bajo los principios de capacidad de pago, justicia y equidad tributaria de acuerdo a los postulados de la Constitución Política de Guatemala.





BIBLIOGRAFÍA

Acuerdos de Paz. Magna Terra Editores, Guatemala, noviembre de 1997.

ALBIÑANA, César. **Sistema tributario español y comparado.** 2ª ed., Madrid España: Ed. Tecnos, 1992.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 20.** Guatemala: 1991.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 21.** Guatemala: 1991.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 41.** Guatemala: 1996.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 57.** Guatemala: 2000.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 69.** Guatemala: 2003.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 70.** Guatemala: 2003.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 79.** Guatemala: 2006.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 88.** Guatemala: 2008.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 93.** Guatemala: 2009.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 94.** Guatemala: 2009.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación Fiscal,** Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala.

GIULIANI FONRUOGE, Carlos. **Derecho financiero.** 2ª ed., Argentina: Ed. Depalma, 1970.



GARCÍA DE LA MORA, Leonardo y Miguel Ángel Martínez Lago. **Derecho financiero y tributario**. Barcelona: Ed. J.M. Bosh, 1999.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Tomo I, Parte General, 2ª ed., Buenos Aires: Ed. Depalma, 1996.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1981.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. 2ª. ed., México: Ed. Porrúa, 1976.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario. Parte General**. 23ª ed., Ed. Civitas, Thomson-Reuter, 2013.

Portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/.../5480-usac6914.html. (Consultado el 20 de enero de 2015).

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**, Madrid España, Editorial Espasa Calpe, S.A. 1990.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 8ª ed., Buenos Aires: Ed. Astrea, 2003.

www.declaraguate.gt. Pertenece a la **Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**, (Consultado: 20 de enero de 2015).

www.monografias.com/trabajos/sistributarios/sistributarios.shtml. (Consultado: 20 de enero de 2015).

Legislación:

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto Número 1-86, Asamblea Nacional Constituyente, 1986.



Ley del Organismo Judicial. Decreto Número 1-89, del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

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

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

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

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