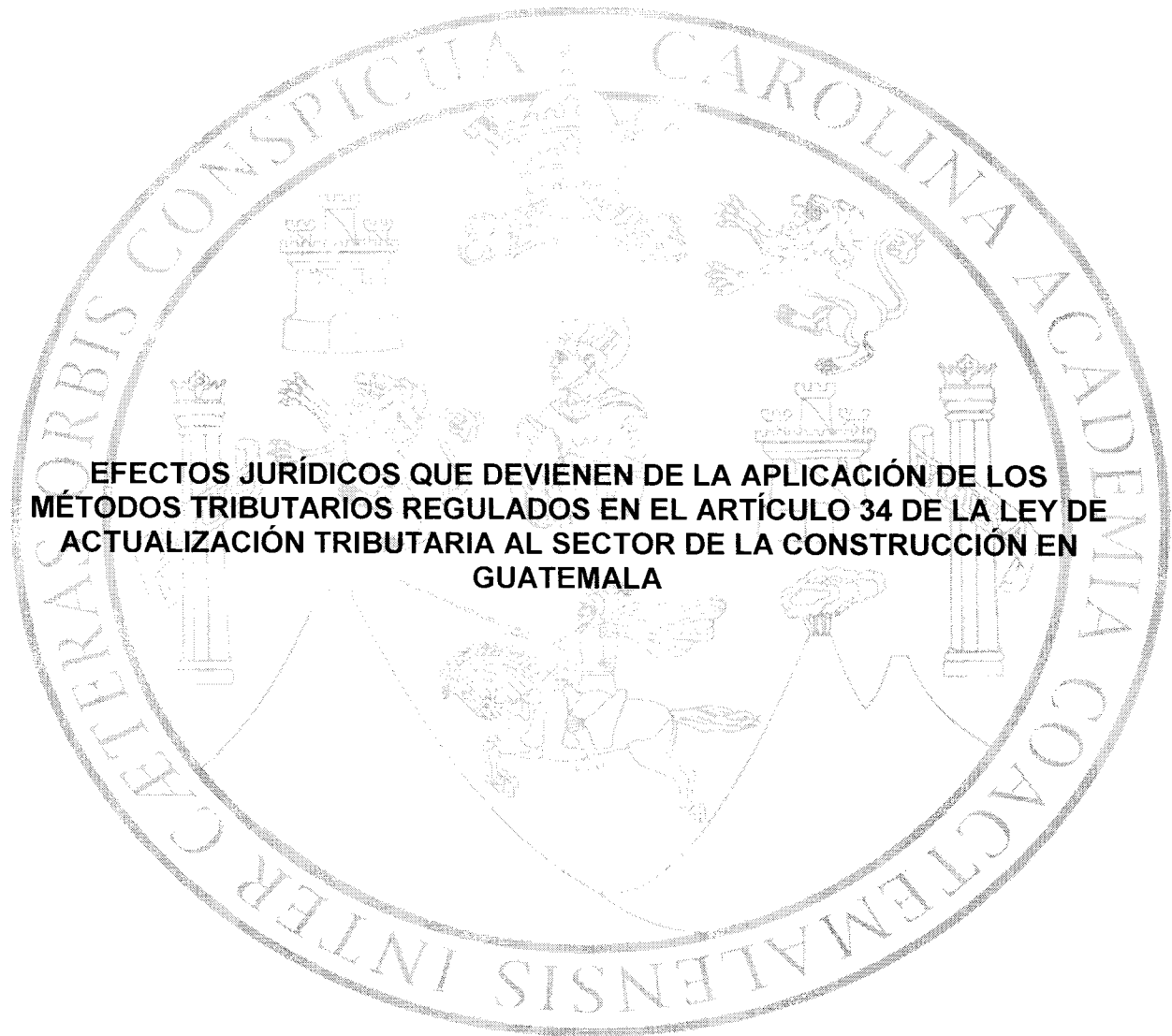


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**EFFECTOS JURÍDICOS QUE DEVIENEN DE LA APLICACIÓN DE LOS
MÉTODOS TRIBUTARIOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA AL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN
GUATEMALA**

MARCELINO SANICLOZANO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2015

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

**EFFECTOS JURÍDICOS QUE DEVIENEN DE LA APLICACIÓN DE LOS
MÉTODOS TRIBUTARIOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY DE
ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA AL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARCELINO SANICLOZANO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, septiembre 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 Ayesta

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 25 de noviembre de 2013.

Atentamente pase al (a) Profesional,

JORGE DÍAZ LEIVA

_____ para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante

MARCELINO SANIC LOZANO con carné **200816521**

intitulado **EFEITOS JURÍDICOS QUE DEVIENEN DE LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS TRICENTENARIOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA AL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN GUATEMALA.**

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, distribución de 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 estando pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

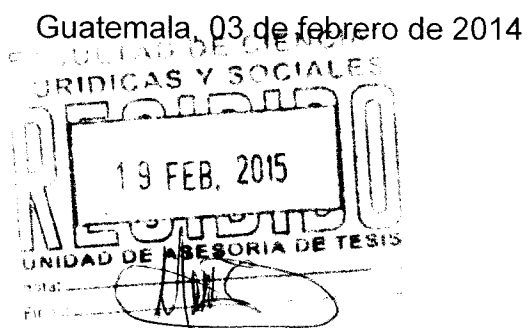
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción **21 01 2014**

Asesor(a)



JORGE DÍAZ LEIVA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO No.9308
DIRECCIÓN COMPLETA DE OFICINA: 3° A.V 33-55 ZONA 2 CIUDAD
TELÉFONO: 59170923



Doctor:
BonergeAmílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad de Guatemala

Estimado Doctor:

Me refiero a mi designación como asesor del trabajo de tesis intitulado: **EFFECTOS JURÍDICOS QUE DEVIENEN DE LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS TRIBUTARIOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA AL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN GUATEMALA**, presentado por el estudiante: **MARCELINO SANIC LOZANO**, con el objeto de rendir dictamen, el cual emito de la manera siguiente:

a) Contenido científico y técnico de la tesis

He leído el contenido del trabajo que se investigó y oportunamente indique las correcciones y requerí que le agregará información de autores nacionales, idónea, para una mejor argumentación del tema desarrollado. El contenido científico está basado en bibliografía nacional y foránea, esencialmente en la legislación en materia tributaria; y en cuanto al contenido técnico, el autor, ha utilizado un lenguaje adecuado y conciso para el desarrollo del marco teórico.

b) Metodología y técnicas de investigación utilizadas

Los métodos y técnicas de investigación que el autor utilizó, fueron el método inductivo y deductivo, para depurar la información recopilada y encontrar la adecuada al tema; el método histórico evolutivo, a través del cual, determinó la información referente a los antecedentes nacionales con respecto al impuesto sobre la renta; y el método jurídico, el cual le sirvió para interpretar las normas jurídicas concretas al tema, como las establecidas en el Código Tributario, Ley de Actualización Tributaria, Constitución Política de la República de Guatemala, en concurrencia con la doctrina, para obtener una reflexión filosófica y social referente al tema investigado.

c) Redacción

En cuanto a la redacción, el autor, utilizó la adecuada gramática. La redacción es técnica, en el sentido que cualquier lector, conciba el tema.



JORGE DÍAZ LEIVA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO No.9308
DIRECCIÓN COMPLETA DE OFICINA: 3° A.V 33-55 ZONA 2 CIUDAD
TELÉFONO: 59170923

d) Contribución científica

El autor, desarrollo ampliamente el tema de los métodos tributarios referentes a determinar el impuesto sobre la renta para el sector de la construcción, haciendo énfasis en los efectos jurídicos, por lo que es un tema de gran envergadura que impacta a determinado sector económico y por consiguiente los consumidores y proveedores periféricos de éste, serán atraídos, incurriendo en alzas en los precios.

e) Conclusión discursiva

Al analizar la respectiva investigación, determiné que es certera la discusión discursiva que presenta el autor, en el sentido que los efectos jurídicos que generan las reformas o derogaciones de las leyes en materia tributaria, deben hacerse en base a estudios socioeconómicos profundos, con el objetivo de: que no se realicen reformas o derogaciones a corto plazo, prever todos los sectores económicos que impactarán, si estos soportarán la o las nuevas cargas tributarias, que los consumidores finales no sean los más afectados. Las reformas tributarias deben ser serias y claras, en el sentido de interpretarlas y ser entendibles a cualquier contribuyente.

f) Bibliografía

En cuanto a la referencia bibliografía, es la adecuada, la cual le permitió al autor, obtener la información adecuada para levantar el marco teórico de la presente investigación.

En consecuencia, en base a lo que expuse en las literales que anteceden, y que no soy pariente legal dentro de los grados establecidos en el Código Civil, con el autor, APRUEBO EL PRESENTE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN. Hago constar que el presente dictamen lo realice en base a lo establecido en el **NORMATIVO PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES Y DEL EXAMEN GENERAL PÚBLICO, Artículo 31.**


Lic. Jorge Díaz Leiva
Colegiado: 9308

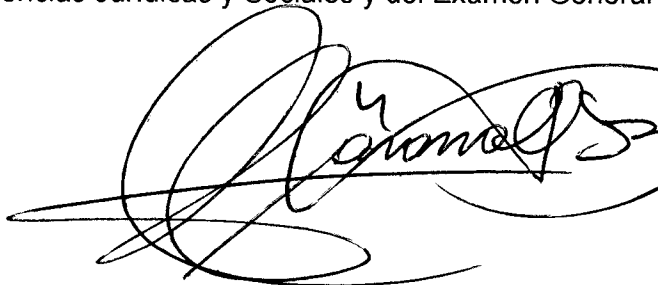
Lic. Jorge Díaz Leiva
ABOGADO Y NOTARIO

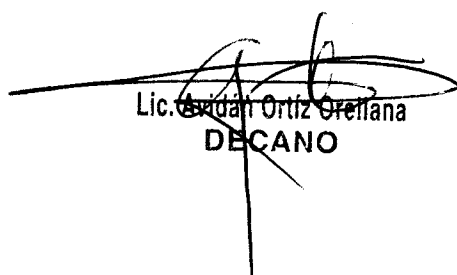


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 16 de julio de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MARCELINO SANIC LOZANO, titulado EFECTOS JURÍDICOS QUE DEVIENEN DE LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS TRIBUTARIOS REGULADOS EN EL ARTÍCULO 34 DE LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA AL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.


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


 Lic. Aridán Ortiz Orellana
 DECANO

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





PRESENTACIÓN

En Guatemala, en materia de derecho tributario, se determinan los impuestos por medio de hechos generadores. Los hechos generadores describen en disposición legal, los presupuestos que deben concurrir para que el sujeto correspondiente en la relación tributaria, deba cumplir con la obligación determinada de conformidad con el objeto comercial que desarrolla.

Las actividades de la construcción, no son la excepción a la anterior premisa legal. Para determinar el hecho generador para las actividades de la construcción, se debe basar en los presupuestos legales establecidos en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria. En éste se establecen dos formas distintas de determinar la renta imponible.

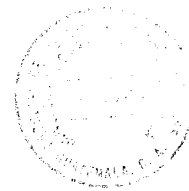
Éste hecho generador se estableció en el año 2012 y dicha normativa inicio su vigencia en dos mil trece, por lo que actualmente los contribuyentes de este tipo de actividades tienen que determinar el impuesto sobre la renta en sus actividades en base al Decreto número 12-2012, reformado por el Decreto número 19-2013, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

Lo sobresaliente de determinar el impuesto sobre la renta a las actividades de la construcción, está en la forma de determinar el impuesto, que se hace en base a rentas y gastos estimables anuales o por el sistema de lo percibido. Es relevante el resaltar que las personas dedicadas a este tipo de actividades comerciales, en los primeros años de la construcción del bien inmueble no devengan ingresos, sino que, hasta finalizada la obra, el bien inmueble iniciara a venderse, lo que genera incertidumbre jurídica ante estar pagando trimestralmente y anualmente el impuesto sobre la renta por ingresos no generados. Este presupuesto legal constituye violación a principios legales en materia tributaria, al generar los efectos jurídicos-económicos de desactivación económica que provocara su aplicación.



HIPÓTESIS

Ante la regulación del Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, el sector de la construcción se le están violentando los principios constitucionales como el de equidad y justicia tributaria, certeza jurídica y capacidad de pago por la aplicación de los métodos tributarios del impuesto sobre la renta calculados en base a la renta imponible proyectada anualmente y pagada de forma anticipada provocando su inestabilidad económica, no obstante si se reforma la respectiva ley permitiendo que este sector realice sus pagos sobre rentas generadas en el mes se estará estimulando su reactivación económica.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

De la hipótesis: Ante la regulación del Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, el sector de la construcción se le están violentando los principios constitucionales como el de equidad y justicia tributaria, certeza jurídica y capacidad de pago por la aplicación de los métodos tributarios del impuesto sobre la renta calculados en base a la renta imponible proyectada anualmente y pagada de forma anticipada provocando su inestabilidad económica, no obstante si se reforma la respectiva ley permitiendo que este sector realice sus pagos sobre rentas generadas en el mes se estará estimulando su reactivación económica, se determinó que entre los efectos jurídicos que ocasionará esta normativa vigente son: de la proyección de la renta bruta para pagar el impuesto sobre la renta será que se puede incurrir en determinar una cantidad menor a la que se reporte al final de la obra, y ante esta acción, se estará evadiendo impuestos sin que haya intención alguna.



DEDICATORIA

A DIOS:

Por las bendiciones que me ha concedido, por darme lo más preciado que es la vida y enseñarme por medio de su palabra el camino a seguir, para ser un hombre de bien y saber esperar su voluntad y no la mía.

A MIS PADRES:

Por darme la oportunidad de ser hijo de ellos, aunque ya no los tenga en vida conmigo, pero sus consejos quedaron en mi mente, los cuales me instruyen de día y de noche, para lograr ser mejor persona cada día.

A MI ESPOSA:

Ana Silvia Jiménez Agustín, por ser la ayuda idónea que las sagradas escrituras describen y tener la comprensión en todo momento en que la necesite sin condición alguna.

A MI HIJA:

Celeste Dallana Sanic Jiménez, por ser ese ser que vino a completar un vacío en mi vida, vacío que solo puede ser llenado por una hija; por ser ese impulso que me ayudo a salir adelante, por ser la persona por la cual tengo que seguir adelante

A MIS HERMANOS:

María, Juan Carlos, Gloria y Miguel Ángel Sanic Lozano, que desde la distancia siempre me apoyaron, sabiendo de sus buenos deseos de ser yo un profesional y un hermano que pueda ayudarlos cuando ellos lo necesiten.

A:

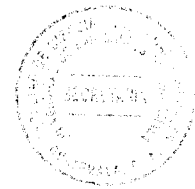
Universidad de San Carlos de Guatemala, por brindarme la oportunidad de estudiar en esta tricentenaria universidad que orgullosamente ha egresado a los mejores profesionales de la diferentes ciencias del conocimiento; profesionales que forman parte de las distintas entidades públicas del Estado, contribuyendo al desarrollo de nuestro país, y espero ser un profesional



que contribuya al prestigio que hoy tiene la universidad.

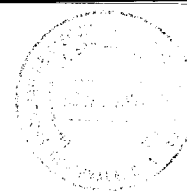
A:

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por acogerme en sus aulas y enseñarme la esencia del conocimiento del derecho y sus ramas, contribuyeron a la culminación de mi profesionalización universitaria y ser mejor persona en todas las áreas de mi vida, para con ello poder ayudar a las personas que más lo necesiten, por ser ellos los que han costado mis estudios, por medio del pago de sus impuestos.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Principios del derecho tributario.....	1
1.1. Principios tributarios.....	1
1.1.1. Principio de legalidad tributario.....	2
1.1.2. Principio de capacidad de pago y principio de no doble o múltiple tributación.....	4
1.1.3. Principio de igualdad o generalidad.....	5
1.1.4. Principio de equidad y justicia tributaria.....	7
1.1.5. Principio de proporcionalidad.....	8
1.1.6. Principio de no confiscatoriedad.....	9
1.1.7. Principio de no retroactividad de la ley.....	10
1.1.8. Principio de solidaridad o subsidiaridad.....	11
1.1.9. Principio de suficiencia.....	11
1.2. Tributo.....	12
1.2.1. Definición.....	12
1.2.2. Principios de interpretación.....	13
1.2.3. Modalidades de tributo.....	15
1.3. Rentas.....	16
1.3.1. Renta imponible.....	16
1.3.2. Renta bruta.....	18
1.3.3. Renta exenta.....	18
1.3.4. Renta neta.....	18
1.4. Hecho imponible.....	19
1.4.1. Elementos.....	19
1.5. Tipos de ingresos.....	22
1.5.1. Ingresos percibidos.....	22



	Pág.
1.5.2. Ingresos devengados.....	23
1.6. Sistema contable.....	23
1.6.1. Percibido.....	23
1.6.2. Devengado.....	24
1.7. Hecho generador.....	24

CAPÍTULO II

2. Impuesto sobre la renta.....	27
2.1. Evolución.....	27
2.2. Naturaleza jurídica.....	35
2.3. Hecho generador.....	35
2.3.1. Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.....	36

CAPÍTULO III

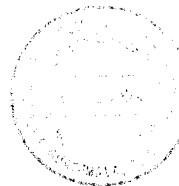
3. Métodos tributarios para el cálculo del impuesto sobre la renta para el sector de la construcción.....	39
3.1. Métodos tributarios para el sector de la construcción.....	39
3.2. Decreto número 26-92 del Congreso de la República.....	40
3.3. Decreto número 10-2012 y 19-2013 del Congreso de la República..	45
3.3.1. Renta bruta igual a lo realmente ejecutado de la obra.....	46
3.3.2. Renta bruta igual al total de lo percibido en el período.....	48
3.3.3. Forma de cálculo del impuesto sobre la renta.....	49

CAPÍTULO IV

4. Efectos jurídicos para el sector de la construcción en Guatemala, en el marco de los métodos tributarios del impuesto sobre la renta, regulados en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.....	53
4.1. Renta bruta de conformidad con lo ejecutado en la obra.....	54
4.2. Renta bruta de conformidad con lo percibido en el período.....	57
4.3. Reformas.....	66
4.3.1. Renta bruta en base a documentos legales.....	66
4.3.2. Renta bruta en base al total percibido en el período.....	67



	Pág.
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
ANEXO.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	75



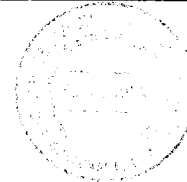
INTRODUCCIÓN

Es sabido de la libertad en el ejercicio del comercio, permitido por las leyes nacionales. Toda persona tiene la libertad de ejercer actividades comerciales que les generen utilidades, de lo cual surgen derechos inalienables a su ejecución, pero así como surgen derechos existen obligaciones de todo tipo, y entre ellas, las obligaciones con el fisco. Todo comerciante debe pagar los impuestos correspondientes a los que está afecto las actividades que realiza, y entre ellos el impuesto sobre la renta.

La Ley de Actualización Tributaria regula en el libro I, el Impuesto Sobre la Renta y específicamente los presupuestos legales que determinan el encuadramiento del tipo tributario del impuesto sobre la renta para los empresarios dedicados a la construcción.

La manera de determinar el Impuesto Sobre la Renta para el sector de la construcción es específico; se establecen dos métodos para determinar la renta imponible durante la ejecución de la obra, por lo que de esta descripción se infiere el siguiente problema: Analizar y establecer los efectos jurídicos derivados de la Ley de Actualización Tributaria en lo concerniente a los métodos aplicables a las rentas que generen las actividades del sector empresarial de la construcción de Guatemala. La hipótesis que se investigó fue: Ante la regulación del Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, el sector de la construcción se le están violentando los principios constitucionales como el de equidad y justicia tributaria, certeza jurídica y capacidad de pago por la aplicación de los métodos tributarios del impuesto sobre la renta calculados en base a la renta imponible proyectada anualmente y pagada de forma anticipada provocando su inestabilidad económica, no obstante si se reforma la respectiva ley permitiendo que este sector realice sus pagos sobre rentas generadas en el mes se estará estimulando su reactivación económica.

Los objetivos alcanzados fueron: se analizó los efectos jurídicos-tributarios que acarrea la reforma al pago del impuesto sobre la renta para el sector de la construcción; se determinó en qué medida se están vulnerando los principios de seguridad o certeza



jurídica, equidad y justicia tributaria y proporcionalidad o capacidad de pago con respecto a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria; se determinó la forma de aplicación de los métodos tributarios regulados en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria para el sector de la construcción; y se infirió las consecuencias jurídicas de que al cierre del ejercicio contable los ingresos sean superiores a las estimaciones realizadas al inicio del año.

Los métodos y técnicas de investigación que se utilizaron para el cumplimiento de los objetivos, son los siguientes: método histórico: por medio de este método se obtuvieron datos bibliográficos referentes a la evolución que se ha dado con respecto al impuesto sobre la renta aplicado al sector de la construcción; método deductivo: partiendo de generalidades se obtuvo información específica en la presente investigación; método analítico: permitió examinar de manera profunda y detallada cada capítulo especificado, para luego depurar la información recopilada y plasmarla en el desarrollo de la tesis; método sintético: mediante este método, se organizaron los componentes o elementos de la presente investigación analizada, para obtener las conclusiones respectivas del tema; método formalista o dogmático: se utilizó para estudiar desde el punto de vista formalista lo regulado en la Ley de Actualización Tributaria, en lo concerniente de la aplicación del impuesto sobre la renta, para el sector de la construcción, así mismo para estudiar las normativas no vigentes referentes al tema que se investiga, y estudiar cada uno de los principios que informan el derecho tributario; método estadístico: permitió obtener datos en cuanto a determinar la desaceleración que ha generado la aplicación de los métodos tributarios al sector de la construcción y con ello deducir los efectos que se hacen presentes durante la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria.

Las técnicas de investigación que se utilizaron fueron: documental y bibliográfica, que mediante la recopilación de revistas, publicaciones en periódicos, libros relacionados al tema del impuesto sobre la renta vigente para el sector de la construcción, a nivel nacional, para el levantamiento de datos del contenido del presente trabajo.



CAPÍTULO I

1. Principios del derecho tributario

1.1. Principios tributarios

Los principios son la base fundamental, las ideas esenciales, las directrices que permiten el interpretar el ordenamiento jurídico-tributario. Estos principios están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Inconstitucionalidad general de la Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados números 1766-2001 y 181-2002, sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, establece: “También constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiples 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 Política de Guatemala); 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”.



El Organismo Legislativo, debe basarse en los principios constitucionales en materia tributaria, para decretar, reformar y derogar, toda clase normativa de naturaleza fiscal o tributaria.

1.1.1. Principio de legalidad

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- 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 del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.



El principio de legalidad tributaria, regulado en el artículo transcrito anteriormente, establece, que los impuestos ordinarios y extraordinarios deben decretarse únicamente por medio de la ley, y le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, quien fijará los tributos de conformidad a las necesidades del Estado y de acuerdo al principio de equidad y justicia tributaria, y con ello determinar las bases de recaudación.

En sentencia emitida el 8 de febrero de 1994, por la Corte de Constitucionalidad, gaceta número 31, dentro de la acción de inconstitucionalidad parcial en el Acuerdo Gubernativo número 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se emitieron las bases del principio de legalidad de la manera siguiente: “La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El principio de legalidad en materia tributaria, establece, que todo impuesto debe estar regulado en norma ordinaria. La norma ordinaria establecerá el conjunto de presupuestos legales que deben concurrir para que determinada actividad esté afecta al pago del impuesto respectivo. En la norma ordinaria, se establecerá la organización del impuesto respectivo. La norma reglamentaria deberá desarrollar el contenido de la ley



ordinaria, pero en ningún caso debe contradecirla, aumentando o disminuyendo su competencia que regula.

1.1.2. Principio de capacidad de pago y principio de no doble o múltiple tributación

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Por medio del principio de capacidad de pago, el Congreso de la República, como ente que decreta leyes, establecen que, el hecho generador sea estructurado en base al principio de aptitud contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, basado en estudios socioeconómicos y de realidad nacional, previos a la emisión de la ley.

El principio de la no doble o múltiple tributación se fundamenta en la relación jurídica tributario, el sujeto pasivo no deberá pagar dos o más tributos que graven un mismo hecho generador.

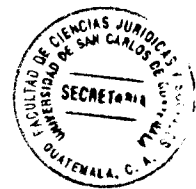
1.1.3. Principio de igualdad o generalidad

Denominado también principio de uniformidad. "...establece que la persona individual o jurídica que reúne las condiciones previstas en la Ley Tributaria para el surgimiento del deber de contribuir, debe cumplir su deber, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o condición política y religiosa. Este principio no busca que todos paguen tributos sino que ninguno sea eximido por privilegios personales. El gravamen debe establecerse en tal forma que, cualquier persona cuya situación coincida con la señalada en la Ley Tributaria como hecho generador del tributo, obligadamente queda sujeta a él"¹.

Todas las personas que son miembros de un Estado, deben contribuir al gasto público del mismo Estado, por medio del pago de los tributos correspondientes. Ninguna persona deberá estar eximida del pago de los tributos, salvo que contribuyan al desarrollo del Estado de otra manera. El principio de igualdad parte de que todas las personas deben pagar los impuestos en base a la capacidad económica de cada quien.

"El principio de generalidad alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el

¹Castillo Gonzalez, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Pág. 569



carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura. ... No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él. ... el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. ... tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas”².

Este principio parte que todos los habitantes guatemaltecos deben contribuir con el gasto público por medio del pago de los impuestos legalmente establecidos. En tal sentido las leyes tributarias no deben establecer privilegios tributarios de forma personal, basados por las diferencias sociales, económicas, culturales, e inclusive políticas que puedan existir.

El principio de igualdad y/o generalidad se basa en que todos los habitantes sin exclusividad alguna pagarán los impuestos, es decir, con igualdad de tratamiento de acuerdo a las circunstancias y situaciones justificables.

Inconstitucionalidad en caso concreto, expediente número 743-2006, emitida el 26 de septiembre de 2006 por la Corte de Constitucionalidad, establece: “... la garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual

² Villegas Lara, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 200

manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado”.

El hecho generador debe establecerse claramente y de simple comprensión, pudiéndose desarrollar por categorías, que especifiquen la obligación tributaria entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria.

1.1.4. Principio de equidad y justicia tributaria

Artículo 118, primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “Principios del régimen económico y social. El régimen económico y social de la república de Guatemala se funda en principios de justicia social. ...”

El Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ... Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley”.

Este principio se basa, en que, la imposición de los tributos debe ser justa y razonable.

Todos los guatemaltecos tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica. Significa la justa distribución de las cargas tributarias, de acuerdo a las condiciones económicas para responder al tributo.

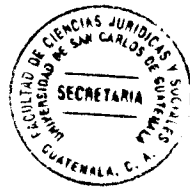
1.1.5. Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad se refiere al porcentaje del patrimonio o la riqueza que es gravada. Los tributos deben ser fijados de acuerdo a la aptitud patrimonial, de forma graduada, nunca sacrificando o privando en su totalidad de él.

El doctor Belsunce cita al doctor Juan Carlos Luqui, quien explica: “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto”³.

Todos los guatemaltecos deben contribuir atendiendo a las circunstancias que le son aplicables. Las circunstancias posibles que pueden acaecer son: los ingresos que generen; o las utilidades que generen al período de pago; el objeto que desarrollan; el tipo de contribuyente al que le prestan el servicio o venta de bien; entre otras. Cada uno

³ García Belsunce, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 289



de los anteriores factores, son posibles circunstancias que suscitan en la relación tributaria. En base a ese conjunto de circunstancias se establece el hecho generador de determinado impuesto, de allí surge la proporcionalidad.

1.1.6. Principio de no confiscatoriedad

Inconstitucionalidad en caso concreto, expediente 3580-2010, emitida el 6 de mayo de 2010, por la Corte de Constitucionalidad, establece: “Este principio establece que los tributos que emanen del Congreso de la República y gravan el patrimonio de los particulares, no deben ser confiscatorios. Para entender este principio es necesario comprender que es la confiscatoriedad tributaria y es... cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta a la propiedad privada”.

Este principio es una garantía y protección de la propiedad privada frente al poder estatal, en el sentido de impedir que los tributos vigentes positivos, no generen cuotas tributarias que excedan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, preceptúa: “Protección al derecho de propiedad. ...Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Por disposiciones legales, nunca será vulnerado el derecho de propiedad privada de los contribuyentes. Así sea el monto de la deuda que tenga el contribuyente con el fisco, por el incumplimiento del pago de sus impuestos, el fisco no puede penar con privación de los bienes, por concepto de pago de impuestos.

1.1.7. Principio de no retroactividad de la ley

El Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: "Irretroactividad de la ley. La Ley no tiene efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".

Es decir toda ley en materia tributaria sus efectos jurídicos son hacia el futuro, y no se retrotraerán al pasado.

Artículo 66 del Código Tributario, establece: "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas (favorables), siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes".

Todo decreto que desarrolle materia tributaria, será de aplicación obligatoria y observancia general, a partir del día que inicia su vigencia. No obstante, cuando se trate de infracciones o sanciones, por materia tributaria, que sean más benignas para los contribuyentes, éstos pueden hacerlas valer retroactivamente.



1.1.8. Principio de solidaridad o subsidiaridad

Artículo 118 de la Constitución Política de la República, regula: "... Cuando fuere necesario, el Estado actuará complementando la iniciativa privada y la actividad privada, para el logro de los fines expresados".

El Estado actuará de forma subsidiaria para apoyar a la iniciativa privada, con el objetivo que la economía nacional logre la equidad entre empresarios y consumidores.

1.1.9. Principio de suficiencia

Todas las personas que habitan en un territorio determinado deben contribuir al gasto público.

Los impuestos tanto ordinarios y extraordinarios deben ser suficientes para cubrir el gasto público, y con ello financiar los servicios públicos.

El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece la obligación de contribuir al gasto público.



1.2. Tributo

1.2.1. Definición

El término tributo es genérico para referirse a impuestos, arbitrios y contribuciones en sus modalidades.

El Artículo 9 del Código Tributario, establece: "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".

El tributo es la obligación continúa, establecida en el ley, que grava el conjunto de actividades comerciales que se realizan dentro de un territorio determinado, pagadero al período de imposición, calculado sobre un tipo impositivo, el cual está organizado en la ley, que lo desarrolla, y cuyo importe es destinado para el sostenimiento de las cargas o gastos de naturaleza pública.

Inconstitucionalidad general, expedientes acumulados números 42-91, 43-91, 52-91 emitidos en sentencia emitida el 18 de julio de 1991 por la Corte de Constitucionalidad establece: "Es necesario tener presente que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinados categorías

o grupos de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta”.

El Estado bajo su obligación imperativa de cumplir con el gasto público de cada año, decreta tributos, con el objetivo de recaudar los recursos necesarios para poder suministrar los servicios públicos que su población le requiere.

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

El concepto de impuesto está contenido en el concepto de tributo, establecido como una de las modalidades en las cuales se desarrolla éste último.

1.2.2. Principios de interpretación

Por medio de los principios de interpretación de las normas jurídicas, como en éste caso las normas jurídicas en materia tributaria, se determinará el sentido y alcance de las mismas y la creación de normas jurídicas por medio de la integración como producto del razonamiento de varias de ellas, para ser aplicable en caso concreto.

El Artículo 4 del Código Tributario establece: “Principios aplicables a interpretación. La aplicación de interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a



los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

Para la interpretación e integración de las normas tributarias se debe tener presente:

- a) Los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala;
- b) Los principios contenidos en el Código Tributario;
- c) Las leyes tributarias; y
- d) En la Ley del Organismo Judicial.

Se debe ir agotando en el orden anterior la interpretación e integración de las normas jurídicas, una tras otra y a la vez todas en su conjunto prevaleciendo siempre la norma fundamental.

1.2.3. Modalidades de tributo

a) De acuerdo a la vigencia

Tributos ordinarios

Son aquellos impuestos o tributos cuya vigencia es sin límite de tiempo.

Tributos extraordinarios

Son aquellos impuestos o tributos cuya vigencia es temporal, solo aparecen cuando el gasto público no es soportable por lo recaudado por los impuestos ordinarios.

b) Atendiendo al bien o ente en el que recaen

Impuesto directo

Son los tributos que recaen sobre la persona, sobre la propiedad, sobre la posesión o sobre la riqueza.

Impuesto indirecto

Son percibidos en ocasión a un hecho o acto. No grava al contribuyente.

1.3. Rentas

1.3.1. Renta imponible

“... Generalmente, la base del tributo es el valor pecuniario señalado en la Ley Tributaria al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación tributaria, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida y exigible”⁴. La ley debe establecer la forma en que se determinará la base imponible.

“Las bases del tributo pueden ser: el valor pecuniario, la unidad de peso, la medida, el volumen, o cada unidad de mercancía. Cuando el valor es pecuniario, la ley fija el procedimiento. Este procedimiento se podrá basar en una fórmula: ingreso total del contribuyente menos las deducciones”⁵. Dependiendo de la forma en que el legislador haya determinado en la ley, así se establecerá la renta imponible, así mismo se establecerá en base a la categoría que este gravando el hecho generador.

“En la ley tributaria se fija la tarifa tributaria, o el importe tributario. Esta tarifa puede ser:

- 1) Derrama, si la cantidad se distribuye entre los sujetos afectos al tributo, ejemplo, las tarifas de las contribuciones especiales: pagan más los que están próximos al beneficio (el puente) y pagan menos los que están alejados.
- 2) Fija, si la ley tributaria señala la cantidad exacta a pagar por cada unidad tributaria, ejemplo, en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, la tasa de Q 5.00 en los

⁴ Castillo Gonzalez, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Pág. 600

⁵ **Ibid**

actos de legalización notarial de firma o documentos, numeral 7, Artículo 5. .
Proporciona, si se establece un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado establece la tarifa del 12 por ciento, Artículo 10. Progresiva, si aumenta al aumentar la base, hasta llegar a un límite, ejemplo, el impuesto sobre la renta establece una escala progresiva en tarifas, Artículo 43⁶.

La base imponible puede realizarse de dos maneras:

a) Sobre base cierta

Para determinar el hecho generador, tanto el sujeto pasivo y la administración tributaria, tienen conocimiento del monto económico en dinero del negocio jurídico que se ha realizado, es decir el cálculo del impuesto respectivo se realiza sobre una base cierta, que previamente se ha dado el movimiento económico para determinar el impuesto respectivo.

b) Sobre base presunta

Es una base estimada o proyectada. El cálculo del impuesto se realiza en base en elementos y presunciones establecidos en la ley respectiva.

⁶Ibid



1.3.2. Renta bruta

Es el monto total de los ingresos obtenidos en un período determinado, incluyendo las rentas exentas.

Es el conjunto de ingresos de toda naturaleza que se obtengan directa o indirectamente del objeto comercial que se desarrolla, gravado y exento, habitual o no, devengados o percibidos durante el período de imposición correspondiente.

1.3.3. Renta exenta

Las rentas exentas son todas las actividades u operaciones que de acuerdo a políticas de gobierno y establecidas en ley, están eximidos del pago del respectivo impuesto, es decir, las actividades que llevan a cabo para la realización del objeto están afectas al pago de los impuestos correspondientes, pero por la calidad de sujeto o por el impacto que genera éste sujeto en la economía nacional, la ley los exime expresamente del pago de algunos o todos los impuestos afectos. Las rentas exentas dependerán del sujeto que las realice o de las actividades que se desarrollan.

1.3.4. Renta neta

Se parte de la renta bruta. A la renta bruta se le resta las rentas exentas y las demás deducciones que la ley determine que le son afectas, para con ello obtener la renta neta.

1.4. Hecho imponible

“Llamamos hecho imponible al acto, conjunto de acto, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”⁷.

El hecho imponible describe el conjunto de actos o situaciones específicas, los cuales se forman de presupuestos que originan la obligación tributaria. Los métodos tributarios para el sector de la construcción establecen los presupuestos o las situaciones específicas en la norma jurídica correspondiente, y que estos realizados se encuadran en la norma y originan la obligación tributaria.

El presupuesto legal de donde se determinará el hecho imponible, debe estar descrito de forma clara, concreta y específica, para tener la certeza que el conjunto de actos que se llevan a cabo se encuadran en la norma tributaria.

1.4.1. Elementos

a) Elemento personal

“Este elemento proporciona la persona que encuadra con las características descritas cuando se define en conjunto con el hecho material”.

⁷ Villegas Lara, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 348

entre el fisco y el contribuyente existe una relación jurídica tributaria. Al fisco es denominado sujeto activo, quien recauda los impuestos en el plazo que corresponde, y el sujeto pasivo es el obligado a pagar los impuestos.

“El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma –ya en papel de fisco- en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la Ley Tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vinculum iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos”⁸. En este sentido, debe comprenderse que al referirse al Estado, se está hablando de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien tiene la calidad de sujeto activo, y es el ente encargado de recaudar los tributos de los sujetos pasivos.

El Artículo 17 del Código Tributario, establece: “Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación es el Estado público acreedor del tributo”.

El sujeto activo, es la persona que tiene la potestad de exigir la prestación pecuniaria.

El Artículo 18 del Código Tributario, regula: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsable”.

⁸Ibid. Pág. 254

b) Elemento material

“Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia, que confunden este aspecto con el propio hecho imponible. El aspecto material del hecho imponible es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (Personal, espacial y temporal)”⁹.

El hecho imponible debe estar establecido en norma jurídica, para que sea de observancia general y de orden público, en la cual se describan los supuestos jurídicos sobre los actos o hechos que originen la relación tributaria.

En el caso de los contribuyentes que se dedican a la construcción, estos deberán afiliarse a uno de los métodos tributarios, por un período fiscal. Esto implica que los contribuyentes constructores se encuadren dentro del tipo jurídico tributario de los métodos tributarios para efecto de pagar el impuesto sobre la renta al cual están afectos.

c) Elemento espacial

“Este elemento proporciona el lugar en el que se realiza el hecho imponible, cumpliéndose los presupuestos establecidos por el aspecto material”¹⁰.

⁹Ibid. Pág. 353

¹⁰Ibid. Pág. 359

La relación jurídica tributaria debe llevarse a cabo en el territorio guatemalteco o cuyos efectos surtan en este territorio.

d) Elemento temporal

“Este elemento nos indica el momento en el tiempo para que el legislador determine por configurado el hecho imponible, al completarse el aspecto material del mismo”¹¹. El impuesto sobre la renta debe liquidarse trimestralmente, en lo que se refiere a los pagos a cuenta, y anualmente, por el período de liquidación definitiva.

En el caso de los contribuyentes que se dedican a la construcción, deben liquidar el impuesto sobre la renta, de conformidad con el método tributario afiliado, de forma trimestral, anual y cuando termine la obra, haciendo en este último caso los ajustes correspondientes.

1.5. Tipos de ingresos

Existen dos grandes divisiones dentro de la operatoria contable, en que se divide los ingresos, entre los cuales están: ingresos percibidos e ingresos devengados.

¹¹Ibid

1.5.1. Ingresos percibidos

Son aquellos ingresos efectivamente recibidos, y cuya operatoria consta en el libro de caja y bancos, incluyendo los acreditados en cuenta de forma definitiva dentro del período de imposición respectivo.

1.5.2. Ingresos devengados

Son aquellos que sin ser recibidos efectivamente, son considerados como obtenidos de forma definitiva en el correspondiente período, porque están generando desde ya derechos y obligaciones.

1.6. Sistema contable

El concepto de sistema contable se origina del conjunto de actividades de tipo contable que llevan a cabo por el desarrollo del objeto comercial de la empresa, y cuyo movimiento debe registrarse en los libros contables respectivos, atendiendo la afiliación del ente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, partiendo de ello así podrá calcular y liquidar los impuestos a los cuales éste afecto.

1.6.1. Percibido

Es el sistema contable el cual consiste en que, los registros por los ingresos, costos y gastos se llevarán a cabo cuando sean efectivamente recibidos.

1.6.2. Devengado

El Artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria, en el párrafo segundo establece: "Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos".

De acuerdo a este sistema contable, los registros contables se plasmarán en los libros contables en el momento en que surgen los derechos y obligaciones sobre la prestación de servicios o la venta de bienes, a pesar que no estén efectivamente pagados en su totalidad.

1.7. Hecho generador

El Artículo 31 del Código Tributario, regula el concepto de hecho generador o hecho imponible: "es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". Toda obligación tributaria surgirá a partir de que este establecido en ley el hecho generador. A partir de la vigencia de determinada ley, las personas que se encuadren sus actividades comerciales en los presupuestos contenidos en el tipo tributario, estarán obligadas a apagar lo correspondiente en concepto del impuesto respectivo al que estén afectos.

"La ley no generara la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto.

Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la Ley¹². Se parte del principio de legalidad, todo hecho generador debe estar establecido en Ley.

“Hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal –impuestos-, o consiste en una actividad administrativa o jurisdiccional –tasas-, o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado – contribuciones especiales-. El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”¹³.

Para que una acción dentro del comercio sea gravada, tiene que estar establecido en ley como un hecho generado o generador de impuestos, lo que da origen al encuadramiento entre lo descrito en la norma de tipo tributaria y lo acontecido en la realidad, surgiendo con ello la obligación tributaria.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece los preceptos jurídicos en materia tributaria, a excepción de la materia

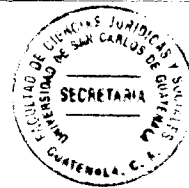
¹²Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 381

¹³**Ob. Cit.** Pág. 272



aduanera y municipal al respecto; de aplicación general, para la operatoria comercial que se lleve a cabo dentro del territorio guatemalteco o cuyos efectos surtan en el territorio.

El Código Tributario surge de la base fundamental del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de donde están estipulados un conjunto de principios aplicables a la materia tributaria. Los principios son necesarios entenderlos, porque de ellos nace el espíritu de la norma, consistentes en las ideas o parámetros fundamentales que dan origen a las normas ordinarias y coadyuvan a su integración e interpretación de la norma.



CAPÍTULO II

2. Impuesto sobre la renta

2.1. Evolución

Durante el período presidencial del doctor Juan José Arévalo Bermejo, se originaron las iniciativas para introducir en el ámbito legal tributario el impuesto sobre la renta. El estudio de la respectiva ley continuaba a finales de la década de los años cuarenta. El objetivo del impuesto era extender la tarifa de forma progresiva a todo tipo de ingresos, con el objetivo de eliminar la discriminación de ciertas actividades comerciales en cuanto al pago de impuestos. El impuesto gravaría todas las actividades tanto industriales, comerciales, agrícolas, actividades en relación de dependencia, actividades profesionales, personas individuales y jurídicas, nacionales y extranjeras, etcétera.

“La discusión se postergó porque el proyecto requería un estudio más minucioso. Por otro lado, las elecciones presidenciales estaban cerca y también se elegirían nuevos representantes al Congreso. Sin embargo, ese organismo prolongó su período de sesiones extraordinarias para discutir diversos proyectos de ley, entre ellos el del impuesto sobre la renta. El Congreso se reunió en los últimos meses de 1950 y los dos primeros de 1951, se discutió la iniciativa de ley e incluso se modificó la escala del impuesto, a su mínima expresión, se aprobó en tercera lectura pero finalmente no fue ratificada por artículos. En el camino quedaron observaciones sobre lo improcedente de

aplicar un impuesto a marchas forzadas, especialmente si se trataba de una transformación completa del sistema tributario y la dificultad de aplicarlo sin contar con la organización necesaria para su recaudación y eficiente administración. Quedaría en manos de la nueva legislatura el final del proceso.

Durante el gobierno de Jacobo Arbenz el tema siguió siendo de importancia y en septiembre de 1951 se formó una Comisión Nacional de Reforma Tributaria cuyo propósito era armonizar las imposiciones o tributos con las condiciones económicas y sociales del país, a fin de repartir las cargas del Estado en una forma racional, atendiendo a la capacidad contributiva de cada ciudadano, cumpliendo así con los principios de justicia tributaria.

La comisión sería la encargada de estudiar y discutir el sistema tributario vigente y hacer las recomendaciones necesarias para una reforma general. La comisión estaría compuesta por miembros del sector público, del sector privado (A través de sus cámaras de comerciantes, industriales y agricultores), de los sindicatos y las organizaciones campesinas. Arbenz, decidido partidario de la reforma tributaria, lamentó que no hubiera sido posible implementarla en su primer año de gobierno. En la síntesis de las labores del Ministerio de Hacienda quedó registrada la perspectiva gubernamental sobre los nuevos impuestos: al estar en vigor el impuesto sobre la renta, que como impuesto directo será más justo, y, al determinarse las bases para la reforma tributaria, la estabilidad del sistema impositivo será suficiente y ... se caminará bajo un sistema de imposición estable sobre bases modernas, buscándola justicia y la equidad al mismo tiempo que la fortaleza fiscal en razón directa de los servicios públicos y de la

prosperidad económica de la nación. El proceso de negociación y discusión de la reforma tributaria, que finalmente se tradujo en un proyecto de ley del impuesto sobre la renta, debió ser largo. En diciembre de 1953, el Congreso recibió el proyecto enviado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para dar cabida a esta iniciativa tuvo que retirarse otra que los representantes habían estado discutiendo. El gobierno esperaba que el decreto entrara en vigor en 1954. El proyecto de ley buscaba gravar las rentas clasificadas por su origen, contenía un impuesto progresivo complementario sobre la renta global, clasificaba a los tributarios según sus actividades y establecía un régimen especial para las sociedades anónimas. A pesar del interés del gobierno en la promulgación de la ley, la iniciativa se aprobó en primera lectura en mayo de 1954. El Congreso convocó a sesiones extraordinarias para el mes de junio, con el propósito de discutir, entre otras, la ley del impuesto sobre la renta. El derrocamiento del régimen de Jacobo Arbenz puso fin al proceso de reforma tributaria: la ley del impuesto sobre la renta tendría que esperar”¹⁴.

Durante el gobierno del General Castillo Armas, no hubo ningún progreso por aprobar esta iniciativa de ley.

En el gobierno del presidente Ydígoras Fuentes, las medidas legislativas tributarias se orientaron en satisfacer la iniciativa impulsada por el gobierno estadounidense conocida como Alianza para el Progreso, haciéndolo a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Transformación Agraria. En 1959 el Órgano Ejecutivo, presentó al

¹⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI. **Historia de la tributación en Guatemala**. Pág. 520

Congreso un proyecto de ley. En 1960 y 1961 fue conocido por la Comisión de Hacienda.

“El presidente, que seguía en el poder, en su mensaje anual al Congreso se refirió a la situación tributaria. Hizo ver que profesionales, agricultores y propietarios urbanos evadían sus responsabilidades fiscales cuando no pagaban timbres o declaraban el valor de sus bienes inmuebles por debajo de su valor real. En el país, dijo, quienes más impuestos pagaban eran las clases proletarias pues sobre ellas recaían los impuestos indirectos, y agregó: ...vivimos de cobrar aforos de importación y aforos de exportación. Es una vergüenza que países más pequeños que nosotros y que muchos creen menos adelantados... gocen de los beneficios de la ley del impuesto sobre la renta. No obstante este discurso, el proyecto de ley siguió en manos del Congreso por unos meses más”¹⁵.

En esta época, se demuestra la desorganización en cuanto a las bases en las que se establecían los tributos, lo cual venía en cadena, desde el ente que legislaba, quien recaudaba, fiscalizaba y quien ejecutaba los mismos. Era manifiesta la desigualdad ante quienes eran obligados a pagar los impuestos.

“En agosto, las comisiones de Hacienda y de Economía recibieron una nueva iniciativa de ley del impuesto sobre la renta. Entre el 22 y el 30 de agosto la iniciativa se aprobó en primera y segunda lectura. En esos días, el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF) envió un memorial al

¹⁵Ibid. Pág. 164

Congreso en el que expresaba su malestar por la forma apresurada en que se estaba discutiendo la ley, sin tomar en cuenta a las organizaciones que en definitiva son las que en mayor proporción contribuyen al sostenimiento de los gastos de la nación y que por consiguiente deberían ser oídas y atendidas. Agregó el CACIF que si en 1952 las cámaras privadas habían opinado sobre la reforma tributaria, en ese momento con mayor razón se nos debe oír y tomar en cuenta los argumentos y razones que la experiencia del trabajo en un pueblo sui-generis nos ha dado.

El 8 de septiembre el Congreso se preparó a discutir la iniciativa en tercera lectura. Los representantes tenían presente los debates que habían surgido alrededor del proyecto y optaron por una aproximación mesurada al tema. El diputado Viteri Bertrand, uno de los ponentes de la iniciativa de ley, se encargó de aclarar que no había nada de apresurado en el proyecto, pues había sido discutido en diecisiete mesas redondas con todos los elementos de la iniciativa privada de las fuerzas vivas del país. También le recordó al pleno que el impuesto sobre la renta existía en la forma del impuesto sobre utilidades de las empresas lucrativas y del impuesto sobre ganancias y beneficios de capital. La tercera lectura, reconoció, era un trámite, pues lo verdaderamente interesante sería la aprobación del articulado, último paso para promulgar la ley. Agregó que ya había un punto resolutivo para invitar al presidente del CACIF a que llegara a sugerir las enmiendas que a juicio de esa entidad deberían hacerse en los artículos de la ley. El Congreso estaba dividido. Por un lado estaban los firmes defensores del impuesto sobre la renta y por el otro los que creían que era uno más para la larga lista de impuestos. Lo que más preocupaba a estos congresistas, que en eso hacían eco del temor del público contribuyente, era la tabla de imposición progresiva que iba a pesar

gravemente sobre la capacidad económica de los guatemaltecos. En esta preocupación los congresistas no estaban solos.

El 7 de septiembre, el CACIF envió al Congreso un nuevo memorial, en el que dijo: los sectores de la economía privada adversamos el sistema contributivo progresivo en un país no capitalizado, porque ello tiende a destruir la actividad y el incentivo de obtener más utilidades.... Pedía que la reinversión en bienes de producción fuera totalmente deducible del pago del impuesto, que no afectara los ingresos provenientes de la exportación de productos agrícolas y que el sistema de tributación fuera porcentual. Ante la resistencia de los congresistas y frente a la ofensiva del CACIF y de la prensa, que ya anunciaba lo que sería una estrategia de largo plazo de persistente oposición empresarial a la tributación directa, el ejecutivo finalmente retiró la propuesta”¹⁶.

En octubre de 1962, el presidente Ydigoras, presentó al Congreso una nueva iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y fue aprobada.

El Decreto número 1559 fue la Ley del Impuesto Sobre la Renta, promulgada el 24 de noviembre de 1962, inicio la vigencia en 1963.

“... La escala impositiva era progresiva, desde 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales. El impuesto a pagar sería rebajado en las siguientes proporciones: la renta proveniente de todo servicio personal, profesional o técnico, cuando no excediera los

¹⁶Ibid. Pág. 165

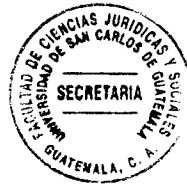
doce mil quetzales, 10%; explotaciones agropecuarias, 10%; industrias en que el valor de la materia prima fuera producida en el país en más del cincuenta por ciento, siempre que no gozaran de las exenciones contenidas en la ley de fomento industrial, 10%; e industrias establecidas fuera del departamento de Guatemala, 20%”¹⁷.

Durante el gobierno del General Enrique Peralta Azurdia, se procedió a emitir el Decreto Ley número 229, que derogaba a la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta y entraría en vigencia el 1 de julio de 1964. Esta nueva ley no modificó las tarifas, no alteró las deducciones concedidas a profesionales, agroexportadores e industriales, se derogó la parte conducente a gravar las actividades personales.

En el gobierno del licenciado Méndez Montenegro, el impuesto sobre la renta para las personas individuales y jurídicas sujetas a él, debían pagar un impuesto adicional del 10% sobre el monto al que ascendiera su respectivo impuesto. Luego vino la reforma tributaria y el Impuesto Sobre la Renta desapareció. El Congreso continuaba discutiendo sobre la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Mediante el Decreto número 1821 quedó reformada definitivamente.

Durante los siguientes gobiernos no hubo ninguna modificación. En el gobierno del General Efraín Ríos Montt, el impuesto sobre la renta, fue racionalizado, estableciéndose tipos impositivos más bajos, omitiendo hechos generadores y *tributación directa*. La tarifa máxima era del 52% aplicable a personas individuales y empresas.

¹⁷**Ibid.** Pág. 166



En el gobierno de Jorge Serrano Elías, en 1992, se reformó el impuesto sobre la renta. Para las empresas, se fijó un tasa única del 25% sobre las utilidades y regalías, y del 15% en las ganancias de capital. Para los exportadores no tradicionales y las zonas francas se les exoneró del impuesto sobre la renta; se podía acreditar el impuesto sobre la renta al impuesto al valor agregado pagado por la compra de bienes y servicios al impuesto sobre la renta anual de los trabajadores en relación de dependencia y los comerciantes individuales y quedo concretado en el Decreto número 26-92, durante este mismo gobierno se emitió el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, que contenía el Código Tributario.

En 1994, el Decreto número 61-94, modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se aumentaron las tasas para las personas individuales y jurídicas, fijándose una tasa máxima en 30%; se estableció el pago parcial del impuesto en forma trimestral; se crearon retenciones definitivas acreditables al impuesto sobre la renta; y la cuota anual sobre activos aumento al 1.5%. En 1995 se establecieron los pagos trimestrales; y se fijaron pagos a cuenta del impuesto sobre la renta. A mediados de 1997 se desgravó la tasa del impuesto sobre la renta del 30% al 28.5%.

Con el Decreto número 44-2000 se reformo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se suprimió el crédito fiscal del impuesto al valor agregado a cuenta del impuesto sobre la renta; incremento de tarifas del 25% al 30% aplicable a personas individuales y jurídicas. Nuevamente en 2004, se hicieron reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el Decreto número 18-2004. Entre lo más sobre saliente está: no se afectaron a los trabajadores en relación de dependencia; la ley estableció dos opciones

de gravamen, el primero era una tasa universal del 5% sobre los ingresos brutos o una del 31% sobre sus ganancias; se eliminó algunas exenciones; las empresas que exportaban a Centroamérica, ya no quedarían sujetas al pago del impuesto sobre la renta. En el 2006 se continuaba cancelando este impuesto de forma indirectamente.

En el 2012 mediante la Ley de Actualización Tributaria, la reforma tributaria estableció los tipos impositivos y la aplicación de ellos. Se establece tres categorías del impuesto sobre la renta, la primera es rentas lucrativas, la segunda las rentas de trabajo y la tercera las rentas de ganancias de capital.

2.2. Naturaleza jurídica

El impuesto sobre la renta es un tributo de naturaleza ordinaria. Esto atendiendo a que se aplica a las riquezas y utilidades en las actividades comerciales.

2.3. Hecho generador

En éste caso estudiaremos únicamente la categoría sobre actividades lucrativas pero en lo particular al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. La categoría de actividades lucrativas se subdivide en dos regímenes:

2.3.1. Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas

La renta imponible se establece en el Artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria: “Renta imponible del régimen sobre las utilidades lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas”.

La fórmula para determinar la renta imponible en este régimen es:

Renta imponible es igual a: rentas brutas menos rentas exentas menos costos y gastos deducibles.

Las rentas brutas, su fundamento legal está establecido en el Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria y de los costos y gastos deducibles en el Artículo 21 de la misma ley.

Una vez determinada la renta imponible se le aplica el tipo impositivo que es un 31% anual, para el 2013; para el 2014 es 28%, finalizando con el 25% en adelante.

El impuesto sobre la renta en actividades lucrativas se paga trimestral, lo que corresponde a pagos a cuenta, acreditables al impuesto sobre la renta anual. Los pagos a cuenta trimestrales, en este régimen, el contribuyente debe afiliarse a la forma de

determinar el impuesto sobre la renta. Existen dos formas de determinar las bases para el cálculo del impuesto sobre la renta, y son:

a) Cierres parciales

Consiste en que trimestralmente elaboraran estados financieros, acumulando el trimestre anterior, que corresponda al período fiscal vigente y una vez determinada la renta imponible se le aplicará el tipo impositivo, siendo el 31% para 2013, 28% para el 2014 y del 2015 para adelante el 25%.

b) En base a la renta bruta

La renta bruta está conformada por el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados y/o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el trimestre, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas, así como, los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros.

A la renta bruta se le estimará una renta imponible del 8%. A esta renta imponible se le aplicará el tipo impositivo en base al porcentaje correspondiente, dependiendo el año que se está declarando el impuesto sobre la renta. Si se está en el 2013 corresponde el 31%, si es 2014 corresponde el 28% y del 2015 en adelante corresponde el 25%.



El impuesto sobre la renta representa un impuesto de naturaleza ordinaria, aplicable a los comerciantes en el territorio guatemalteco. Es sabido de la desigualdad en cuanto a los ingresos que obtienen sus pobladores. Por lo que el Estado debe implementar políticas tributarias equitativas, es decir, contribuir al gasto público de conformidad con los ingresos obtenidos, y nunca permitir políticas regresivas que solo perjudican a determinadas clases sociales, que casi siempre son la media y la baja.



El impuesto sobre la renta representa un impuesto de naturaleza ordinaria, aplicable a los comerciantes en el territorio guatemalteco. Es sabido de la desigualdad en cuanto a los ingresos que obtienen sus pobladores. Por lo que el Estado debe implementar políticas tributarias equitativas, es decir, contribuir al gasto público de conformidad con los ingresos obtenidos, y nunca permitir políticas regresivas que solo perjudican a determinadas clases sociales, que casi siempre son la media y la baja.

CAPÍTULO III

3. Métodos tributarios para el cálculo del impuesto sobre la renta para el sector de la construcción

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 180, deroga el Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. En la Ley de Actualización Tributaria, se establecieron, específicamente, para el sector de la construcción, métodos tributarios, los cuales serán las bases para determinar el impuesto sobre la renta, al cual están afectas sus actividades.

3.1. Métodos tributarios para el sector de la construcción

Método tributario es el procedimiento que establece los lineamientos y el orden con que se debe proceder para determinar los tributos.

Los métodos tributarios para que sean de aplicación, en cuanto a la determinación de los tributos, deben estar establecidos en ley, donde se indicará la forma en que se procederá para obtener el tributo respectivo.

En este capítulo se analizará lo regulado en ambos decretos, con respecto a la forma de cálculo del impuesto sobre la renta.

3.2. Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala

Los establecimientos que se dedican a desarrollar el objeto comercial de la construcción, son eminentemente actividades mercantiles. Partiendo de esto, tanto las personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeros, que se dedicaran a éste tipo de actividades comerciales, debían afiliarse ante la Superintendencia de Administración Tributaria en el régimen optativo del pago del impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta, se debía pagar de forma trimestral, pudiendo optar por las siguientes formas:

- a) Cierres contables parciales al vencimiento de cada trimestre;

Los contribuyentes debían establecer la renta imponible, partiendo de la diferencia entre los ingresos y los costos y gastos deducibles, y aplicarle el tipo impositivo del 31%.

Debían acumular las ganancias o pérdidas obtenidas en cada cierre trimestral.

- b) Sobre la renta neta, se estimaba una renta imponible del 5%, obtenida durante el trimestre vigente, para luego aplicarle el tipo impositivo del 31%; y
- c) Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior. Si el período fiscal fuese menor a un año, se proyectaba a un año. Posteriormente se aplicaba el tipo impositivo del 31%.

Solamente se podía afiliar a una modalidad del pago del impuesto sobre la renta, y una vez adoptado, éste permanecía durante todo el período fiscal, hasta su finalización, para conseguir modificar ésta. Se calculaban y pagaban tres trimestres a excepción del cuarto trimestre, el cual se presentaba con la declaración anual del mismo.

Se liquidaba este impuesto dentro de los 10 días hábiles siguientes a la finalización del trimestre correspondiente.

Independientemente de la modalidad de liquidación del impuesto sobre la renta trimestral, este impuesto debía liquidarse en forma definitiva anualmente y se liquidaba definitivamente dentro de los 90 días siguientes, contados a partir de la finalización del período de liquidación inmediato anterior.

Para poder afiliarse al impuesto sobre la renta en el régimen optativo, en cualquiera de sus modalidades, debían cumplir los contribuyentes constructores, con los requisitos siguientes:

- a) Libros habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria (diario, mayor, inventario, caja, estados financieros, compras, ventas, y en su caso, libro de actas de accionistas y del consejo de administración, cuando fuese una persona jurídica) y autorizados por el Registro Mercantil General de la República (diario, mayor, estados financieros, caja, inventario, libro de accionistas y libro de consejo de administración).



- b) Llevar contabilidad completa;
- c) Realizar pagos trimestrales del impuesto sobre la renta;
- d) Presentación de declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, y adjuntar estados financieros debidamente firmados por el contribuyente o representante legal, en su caso y del contador a cargo;
- e) Consignar en las facturas la leyenda de sujeto a pagos trimestrales.

El Artículo 51, establecía: “Empresas de construcción y similares. Las empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las empresas similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de imposición, deben establecer su renta neta del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos siguientes:

- a) Asignar el porcentaje de renta estimada para toda la obra, al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período impositivo;
- b) Asignar como renta bruta del período, la proporción que corresponda a lo realmente ejecutado y que devengó a su favor. A dicha renta bruta deberá deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.

- c) Asignar como renta bruta lo que correspondió percibir en el período, según el contrato de obra y, a dicho monto, deducir los costos y gastos efectivamente realizados en el mismo período; y
- d) Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. Para tal renta, deberá deducirse el costo y gastos realizados en el mismo período.

En cualesquiera, de los casos mencionados, al terminarse la construcción de la obra deberá efectuarse el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las operaciones realizadas de ventas y de costo final de la construcción. Para los casos en que el propietario sea también el constructor de la obra, la renta neta de los ejercicios posteriores al de su finalización, se determinará en la proporción correspondiente, considerando el costo y gastos de construcción como factor fijo, apropiándolos y deduciéndolos del monto de las ventas de cada ejercicio.

Si se trata de obras que se realicen en dos períodos de imposición, pero su duración total no excede de doce meses, el resultado puede declararse en el período de imposición en que se termina la obra.

Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general; y sólo podrá ser cambiado con autorización previa de la dirección, y regirá para el ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio”.

Los métodos estipulados en este artículo eran para establecer la renta neta del período correspondiente.

Existían tres formas de determinar la renta neta del impuesto sobre la renta. La primera, se estableció, asignar un porcentaje estimado para la obra en su totalidad, y este aplicárselo al monto total efectivamente percibido de renta bruta durante el período correspondiente, para con ello obtener la renta neta y aplicarle el tipo impositivo del 31%. El segundo, se reguló como renta bruta del período, establecer lo proporcional al período que se liquida, lo ejecutado de la obra, determinando los ingresos menos los costos y gastos, para determinar la renta neta. El tercer método, se estableció, en base al contrato de obra, de acuerdo a los montos y plazos, en este se determinaría los ingresos que se percibirían efectivamente, por períodos establecidos, monto al que se le deducirían los costos y gastos efectivamente realizados en el período, y el cuarto método se estipuló que lo realmente percibido (efectivamente) en el período, menos los costos y gastos realizados en el mismo período, determinarían la renta neta.

Al terminarse la construcción se debía ajustar a lo realmente realizado en la obra construida. Los ingresos percibidos y los costos y gastos incurridos debían declararse tal y como se habían dado en su momento.

Es obvia la confusión en los términos que se utilizan para el cálculo y liquidación del impuesto sobre la renta trimestral. Se establece que el método tributario para el sector de la construcción, al que se haya afiliado, serviría para determinar la renta neta. Es de saber que como ya se indicó, la renta neta se obtiene de la diferencia entre la renta

bruta y las rentas exentas. Por lo tanto, lo que se establecía bajo este artículo, era establecer la renta imponible, es decir, sabiendo cual es la renta neta, ya sea mediante un porcentaje estimado o por lo efectivamente percibido o lo devengado en el período correspondiente, se le restan los costos y gastos incurridos reales o estimados, para luego aplicarle el tipo impositivo respectivo.

3.3. Decreto número 10-2012 y 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala

El Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos...”.

Entre lo sobresaliente de este artículo ésta:

- a) El contribuyente debe dedicarse a la construcción o trabajos sobre inmuebles;
- b) Que los bienes que produzcan sean propios o para terceros;
- c) Que el proyecto de producir el bien perduren más de período fiscal; y

d) Deberán establecer su renta de conformidad a los métodos establecidos.

El Artículo 34 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en 2013 fue reformado por el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, quedando preceptuada dicha reforma en el Artículo 10, que establece: “Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes : ...”.

Lo sobresaliente de esta reforma es la frase durante la fase de construcción. Éste párrafo específicamente establece que solamente durante la construcción de la obra deberá de considerarse la implementación o aplicación de estos métodos para tributar el impuesto sobre la renta, fuera de este espacio, tributaran en base a lo regulado para las actividades lucrativas del impuesto sobre la renta.

3.3.1. Renta bruta igual a lo realmente ejecutado de la obra

El Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “...1. Asignar como renta bruta del período, la proporción de la obra total que corresponda a lo realmente ejecutado. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período. ...”.

Se infiere de este artículo:

- a) La renta bruta se establecerá en base a lo ejecutado de la obra, de conformidad con la totalidad de la obra; y
- b) A esta renta bruta se le debe deducir los costos y gastos incurridos efectivamente durante el período correspondiente.

Con la reforma del Decreto número 19-2013, por medio del Artículo 10, regula: “1. Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcción. A dicha renta bruta debe deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma:

- a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:
 - i) Costos de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando haya pagado el impuesto correspondiente.
 - ii) El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.

- iii) El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.

- iv) El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.

- b) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:
 - i) El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.

 - ii) El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.

 - iii) El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad. ...”.

3.3.2. Renta bruta igual al total de lo percibido en el período

El Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, establece: “...2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. A dicha renta debe deducirse el costo y gastos incurridos efectivamente en el mismo período. ...”.

Se deduce de este párrafo, lo siguiente:

- a) La renta bruta se determinará de acuerdo a lo percibido en el período fiscal; y
- b) Se debe deducir los gastos y costos en que hayan incurrido efectivamente durante el período fiscal.

El sistema contable de lo percibido consiste en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que se hacen efectivos y no cuando nacen las obligaciones y derechos.

Este párrafo fue reformado por el Artículo 10 del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, el cual quedó así: "... 2. Asignar como renta bruta de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducírsele el costo como se determina en los incisos a) y b) del numeral 1); según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente. ...".

3.3.3. Forma de cálculo del impuesto sobre la renta

Al culminar la obra construida, el contribuyente deberá darle cumplimiento a lo siguiente:

- a) Reportar los ingresos reales incurridos en la construcción de la obra; y
- b) Reportar los costos y gastos incurridos en la construcción de la obra.

Si el contribuyente es propietario del terreno sobre el que se construye la obra, la rentaimponible de los períodos de liquidación posteriores al de la finalización, deberá considerar el procedimiento siguiente:

- a) Suma total de los costos y gastos incurridos en la construcción;
- b) Dicho total se incorpora al valor del inmueble;
- c) Integrado el valor inmueble más los costos y gastos incurridos en la construcción, se divide entre el número de metros cuadrados de la construcción; y
- d) El resultado que es el coeficiente de la división, constituirá el costo de venta por metro cuadrado vendido.

El método afiliado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, debe ser aplicado a todas las obras y trabajos en la construcción que realice el contribuyente, inclusive las obras civiles y públicas, durante un período fiscal. La modificación de éste se deberá solicitar con un mes de antelación de que finalice el período fiscal vigente, y el nuevo método adquirido, se aplicará para el siguiente período fiscal.

Si el contribuyente ha declarado que la construcción de la obra se realizará en dos períodos de liquidación, pero su duración total no excede doce meses, el ajuste pertinente puede declararse en el período que se termina la obra.

El Artículo 10 del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el último párrafo: “En Cualquier método elegido, el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecida en el Artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto”.

El Artículo 40 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se refiere a la declaración jurada del impuesto sobre la renta, que están obligados a presentar todos los contribuyentes; en el caso de los contribuyentes cuyo objeto comercial sea la construcción, deberán presentar además:

- a) Al inicio de la obra, la programación de la obra;
- b) En cada cierre anual, la integración de los ingresos y costos y gastos del proyecto; y
- c) Al finalizar la obra, la integración de los ingresos y costos y gastos de la obra terminada.

Es específica la forma de determinar la renta imponible de los pagos a cuenta por actividades lucrativas de los contribuyentes que se dedican a la construcción de obras ya sean propias o de terceros para la venta.



La ley ordinaria respectiva establece dos métodos de los cuales a uno debe afiliarse el contribuyente a efecto de calcular el pago del impuesto sobre la renta bajo estos parámetros durante un período fiscal.

CAPÍTULO IV

4. Efectos jurídicos para el sector de la construcción en Guatemala, en el marco de los métodos tributarios del impuesto sobre la renta, regulados en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas

Es evidente que, derivado que las normas legales sufran reformas o derogaciones en plazos cortos, modifican la determinación de los impuestos correspondientes, lo que provoca que los contribuyentes, en éste caso, los que se dedican a las actividades de la construcción, se desestabilizan en la planificación financiera y contable en cuanto al pago de los respectivos impuestos.

De la derogación al Decreto número 26-92, devino el Decreto número 10-2012, que posteriormente fue reformado en un corto plazo por el Decreto número 19-2013, todos del Congreso de la República de Guatemala, donde se establecieron en su momento de cada uno las bases o métodos tributarios para determinar el impuesto sobre la renta para el sector de la construcción. Cada uno de los métodos tributarios regulados en la Ley de Actualización Tributaria, establecen los presupuestos para determinar el pago del impuesto sobre la renta.

Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala se regulan dos métodos para determinar el impuesto sobre la renta, los cuales se explican y analizan a continuación.

4.1. Renta bruta de conformidad con lo ejecutado en la obra

Este método estipula que para determinar la renta imponible del trimestre correspondiente, se establecerán base a la proporción de lo realmente ejecutado de la obra menos el monto de los costos y gastos efectivamente incurridos.

En este método surgen dos situaciones:

a) Se estima la renta bruta

El Artículo 34, en el tercer párrafo, del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala establece: "... En ambos métodos, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción".

Al iniciar la construcción de la obra, el constructor debe proyectar tanto el plazo de la obra, los ingresos y costos y gastos que generará de la construcción de la obra, y en base a esto realizará el pago del impuesto sobre la renta, durante los años en que se desarrolle la obra hasta su terminación.

El principal de los efectos que puede surgir de la proyección de la renta bruta para pagar el impuesto sobre la renta será que se puede incurrir en determinar una cantidad menor a la que se reporte al final de la obra, y ante esta acción, se estará evadiendo impuestos sin que haya intención alguna.

Durante el tiempo que se estipulo que durara el desarrollo de la obra hasta su culminación, se deberá determinar el impuesto sobre la renta, hasta que terminada la obra se presentarán a la Administración Tributaria los datos reales referentes a los costos y gastos incurridos y los ingresos.

No se estable en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 34, que durante el tiempo de inicio de la obra hasta su culminación, en cuanto al determinar el impuesto sobre la renta, si se hubieran proyectado datos menores en comparación a la información presentada a la culminación de la obra, el eximir de responsabilidad penal de forma expresa, hasta que regularice su situación tributaria, con respecto a pagar el impuesto sobre la renta de acuerdo al ajuste de los datos reales al culminar la obra, porque de lo contrario será constitutivo de delito por no normarlo.

b) Se establece una cantidad mayor de la que se reporta al culminar la obra. La ley no establece el reembolso del pago de impuesto en exceso.

Para pagar el impuesto sobre la renta, los contribuyentes constructores en terrenos propios o ajenos, deberán de estimar a cuánto ascenderá los ingresos que obtendrán durante el período fiscal que estén tributando. Esto es proyectado o estimado, a pesar de que se sabe que durante el tiempo de construcción no habrá ninguna venta, por el contrario solo habrá gastos y costos generados; las ventas se iniciaran a partir de cuando se termine la obra, pero sin embargo el impuesto sobre la renta ya se pagó, y además, una vez terminada la obra se tiene que reportar los gastos y/o costos reales e

ingresos que obtuvieron al terminar la obra, esto quiere decir, que probablemente tendrán que pagar sobre los ajustes entre lo estimado y lo real.

Los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta, se han cancelado anticipadamente, sin que el bien construido, haya generado ninguna utilidad. Porque si bien es cierto, se construye el bien, pero las utilidades se reflejaran a partir del inicio de las ventas, las cuales son inciertas en cuanto a cuándo se obtendrán, y por consistente, ya pagaron el impuesto sobre la renta anticipadamente y luego tendrán que pagar nuevamente el impuesto sobre la renta sobre las utilidades reales.

Los datos proyectados son los ingresos, referentes a un período fiscal. Por lo que al cierre anual se tienen que presentar los datos reales con los cuales termino el año, pero resulta que son superiores a los estimados.

En este caso al no establecerse en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, lo referente al reembolso o devolver al contribuyente cuando ha pagado de más en el impuesto sobre la renta, el Artículo 99 del Código Tributario, de manera general, regula la solución y establece: "...El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. La cantidad en definitiva se cobre, devuelva o acredite al contribuyente, se establecerá sumando los saldos de los diferentes impuestos, incluidos dentro del sistema de cuenta corriente. En caso de devolución, ésta se hará efectiva de oficio o a solicitud del contribuyente o responsable, dentro del plazo de sesenta días, contado a partir de la fecha de la liquidación aprobada

mediante resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada. De excederse dicho plazo la Administración Tributaria deberá reconocer y pagar intereses tributarios resarcitorios, de conformidad con lo establecido en el Artículo 61 de este código”.

4.2. Renta bruta de conformidad con lo percibido en el período

El sistema contable de lo percibido consiste en que las operaciones contables en los respectivos libros de la empresa, se registraran en el momento que se haga efectivo el pago en base al documento legal y no cuando se emita éste.

Este sistema tributario resalta el sistema contable de lo percibido. Este sistema es adecuado para los establecimientos que trabajan en varios proyectos de tamaños distintos en cuanto a la obra, cuantía y tiempo de ejecución o que carezcan de certeza de financiamiento, lo cual le permite utilizar los recursos de manera común a todos los proyectos a su cargo para su desarrollo.

Este método o sistema tributario se determina el impuesto sobre la renta en concepto de pago a cuenta, partiendo de lo efectivamente ingresado, así como de los costos y gastos en que ha incurrido durante el período que se va a liquidar.

Los desembolsos por el pago del impuesto sobre la renta serán reales, por lo que el ajuste que se realice al terminar la obra solo reflejara un resumen de lo declarado en pago a cuenta.

“El presidente de ANACОВI (Asociación Nacional de Constructores de Vivienda) explica que han sido cuatro los puntos de la Reforma Fiscal que tienen casi de rodillas a la industria de la construcción.

En primer lugar, deben pagar impuesto sobre la renta sin antes haber vendido las propiedades. El cálculo es anual, sin importar si tuvieron ganancias o pérdidas. Por ejemplo, una empresa que en un año hace los cimientos y los sótanos de un edificio, no puede tener utilidades en ese período pero tiene que pagar impuestos; todo tiene que contabilizarse como pérdida porque no hubo ventas, precisa.

Explica que en el segundo año probablemente termina la construcción, pero es hasta en el tercero cuando termina y se comienza a recibir el dinero de las ventas. Por lo tanto, con las reformas, desde el comienzo de una construcción se tiene que pagar el impuesto. Aprobaron estas reformas, de golpe, sin escucharnos, expresa. Al ritmo que se va, será hasta el otro año que se reiniciaría con más vigor el sector y esto es lamentable por tanta necesidad de proyectos y de empleo; lamenta Llaarena Cobos.

Otro punto que paraliza al sector son las rentas presuntas, porque las leyes obligan a las empresas desarrolladoras a anticipar utilidades y pagar impuestos sobre esas supuestas ventas; eso no puede ser, porque no se puede pagar impuestos sobre algo que no se ha percibido, precisa.

Y lo más lamentable es que si los desarrolladores estiman que obtendrán cierto monto de ingresos y al final logran mejores dividendos, serían perseguidos penalmente. Este punto está en manos de la Corte de Constitucionalidad, pero aún no ha resuelto.

Las leyes también afectaban los negocios de traspaso de bienes, pero esa parte ya fue suspendida por la CC (Corte de Constitucionalidad).

Finalmente, el cuarto punto que detiene la construcción es la venta de propiedades usadas. Por ejemplo, si alguien quiere vender un apartamento en la zona 14 en US\$100 mil pero en ese mismo sector hay otro apartamento con similares medidas que se cotiza en US\$200 mil, el cálculo de impuestos tiene que hacerse con base en el más caro. Esto porque el fisco puede decir que el que cuesta US\$100 mil no tiene un precio real de mercado”¹⁸.

Los efectos que anteriormente se mencionan, representan que habiendo establecido en norma legal, los métodos tributarios, pero estos plasmados de forma ambigua, causan desestabilización económica ante la falta de certeza legal, en cuanto a determinar equitativamente el impuesto sobre la renta.

“El constructor de vivienda, Xavier Andrade, director de Anacovi converso con el periódico sobre los efectos negativos que tiene para su sector la Ley de Actualización Tributaria y por qué la han impugnado ante la Corte de Constitucionalidad (CC).

¹⁸ www.revistaconstruccióngt.com (Guatemala, 2 de septiembre de 2013)

Finanzas lo que busca es generar más impuestos, pero si hay menos construcción, menos edificios y menos desarrollos, no habrá más recaudación. Xavier Andrade, directivo de Anacovi. ...

¿Cómo afecta la Reforma Tributaria al sector construcción? Afecta en la forma de tributar. La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) Decreto 10-2012 cambia las reglas, y ahora solo nos permite tributar de dos formas: la primera es hacer una estimación de cuánto voy a ganar al construir un edificio y conforme lo voy construyendo iré tributando. El primer año hago los sótanos, tengo el 20 por ciento y sobre mi estimación de ganancias yo tributo ese 20 por ciento. No se ha vendido (un solo apartamento u oficina), pero ya pague el impuesto. En el segundo año hago toda la obra gris y pago mi impuesto sobre lo construido, pero todavía no le he vendido; y en el último año lo termino y pago mi impuesto. Hasta que no termine el edificio no lo vendo, sin embargo, ya pagué el ISR sobre mi ganancia.

Eso nos obliga a anticipar las utilidades sin saber en ese momento cuánto le voy a ganar y si lo voy a vender bien, o si voy a vender el edificio porque podría ser que me cueste mucho.

¿Cuánto tiempo tomo la recuperación de la inversión? Puede ser hasta tres años para un edificio de 18 niveles en zona 10, 13 o 14.

¿Cómo se pagaba antes del ISR? Cuando se terminaba el edificio se pagaba; con la escritura de compraventa ya sabía cuánto me costó el apartamento, estaba pagando

sobre mis utilidades reales, al final del edificio y no en el camino. No estamos pidiendo pagar menos, pedimos que se pague lo justo.

¿Cómo le afecta a los constructores? Genera mucha incertidumbre porque si le pregunto cuánto costará un edificio, uno hace su presupuesto, pero al final intervienen muchos factores que no dominamos, como un incremento del cemento, un aumento de la luz, la gasolina que sube, cuánto será el salario mínimo que pague a mis obreros; además no sé si en el camino mis apartamentos se devalúan y debo darlos más bajos, pero ya pagué un impuesto más alto. Puedo estar pagando un impuesto más alto. ...

¿Esta incertidumbre afecta la construcción de nuevos edificios, residenciales y vivienda popular? Si no tengo reglas claras no me voy a meter a hacer un edificio, solo si me lo pagan muy bien. De lo contrario no me arriesgo, mejor me espero. Una de las cosas que ya vimos es la cantidad de metros cuadrados aprobados por la municipalidad, y el año pasado disminuyó considerablemente. La razón principal es la incertidumbre de cómo voy a tributar, entonces el sector ya se resintió.

¿Podría encarecer el valor de la vivienda para el comprador? Por supuesto. Si no sé cuánto voy a tributar me voy a cubrir las espaldas, si no puedo terminar perdiendo plata o terminar quebrado: solo voy a vender, sí y solo sí, me pagan un mayor precio. A mayor incertidumbre debería de haber más rentabilidad¹⁹.

¹⁹www.elperiodico.com (Guatemala, 1 de octubre de 2013)

Es claro que, al reformar la forma de determinar el impuesto sobre la renta, para los contribuyentes que se dedican a la construcción por cuenta propia o ajena, se aumentó el monto sobre este rubro. Además una vez afiliado a un método tributario, este será aplicable para todo un período fiscal, por lo que deben analizar sobre los posibles proyectos que desarrollaran durante un año, para que sus estimaciones sobre los ingresos que devengaran coincidan con lo real al finalizar el mismo.

“El analista y consultor en temas tributarios, el Lic. Mario Archila, coincide con Llarena Cobos. Explica que las reformas encarecen su cumplimiento de esa manera, se desincentiva la industria de la construcción. Señala que las normas exigen información detallada con tal frecuencia que se hace oneroso su cumplimiento, en términos financieros.

Luego viene la falta de certeza en su cumplimiento debido a que no es fácil saber qué hay que hacer y, mucho más difícil aún, saber qué es lo correcto de hacer.

Los Artículos 34 y 35 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta colocan al contribuyente en una posición de tener que pagar este impuesto sin una base real, porque se debe calcular por el avance o sin costo, lo que en cualquier caso, tendría que cumplirse sin apego a la realidad. Y, mientras tanto el sector construcción esté deprimido, las personas más necesitadas no tendrán ingresos, lo cual afecta a todos los demás sectores de la cadena, sentencia Archila.

Agujero en el fisco. Adicional al efecto negativo que las reformas ya tienen en la industria de la construcción, también el fisco sufre, pues en los primeros cuatro meses del año el erario público ha dejado de percibir en impuestos cerca de Q985 millones, precisa el consultor.

Más informalidad. En suma, Archila considera que las consecuencias de las reformas fiscales se traducirán en más desempleo y menos inversiones en el sector de la construcción, como resultado se incentivará la economía informal y habrá menos ingresos para el Estado. Sin certeza, probablemente no tengamos nuevos proyectos y el riesgo de ajustes en los existentes detendrá inversiones. El consultor cree que para devolver la confianza, lo ideal sería derogar las leyes y aprobar otras de fácil cumplimiento y que además incentiven las inversiones y el pago de impuestos.

Violan principios constitucionales. Álvaro Mayorga Girón, presidente de la Asociación Guatemalteca de Contratistas de la Construcción (AGCC), comparte los criterios de Llarena Cobos y de Archila. Considera que las reformas carecen de reglas claras para su cumplimiento y violan principios constitucionales tales como la seguridad jurídica, equidad y justicia tributaria y capacidad de pago.

Indica que las distintas actividades económicas tienen un proceso lógico y el Decreto 10-2012 no ha previsto estos procesos para aplicación de la tributación. Lo previsto por la nueva ley no toma en cuenta que la actividad constructiva es compleja y muchas veces a mediano y largo plazo, precisa.



En la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, existen dos artículos aplicados exclusivamente al sector construcción, (34 y 35), los cuales hacen imposible la ejecución de proyectos inmobiliarios, puesto que obliga al pago de impuestos anticipadamente, sin haber obtenido una ganancia real del proyecto, agrega Mayorga.

Se obliga a la declaración de ingresos inexistentes, es decir una renta presunta. Esto lleva a que se tribute sobre bases irreales; por ejemplo: se anticipa las utilidades sin saber si habrá una ganancia o cuánto se va a generar de la venta del edificio, precisa el presidente de la Asociación Guatemalteca de Contratistas de la Construcción(AGCC). Por consiguiente, señala dicha situación está paralizando el sector, pues muchas empresas no tienen la certeza de cómo manejar sus proyectos.

También explica que impone al contribuyente a registrar costos en el momento que se incurren y no por medio de manejo de inventario de unidades para la venta, que es la forma en que deben integrarse.

Finalmente, Mayorga solicitó al Congreso de la República, a hacer las correcciones de manera urgente. De lo contrario, se verá afectado el crecimiento en la productividad y empleo en todo el país, destacó²⁰.

Es de notar la vulneración de los principios de certeza legal, ante no establecer una normativa que permita calcular equitativamente el Impuesto Sobre la Renta. En cuanto al principio de capacidad de pago, este se manifiesta ante que al determinar el impuesto

²⁰www.prensalibre.com (Guatemala, 1 de octubre de 2013)



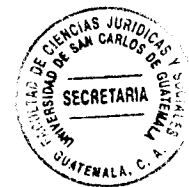
sobre la renta, sobre rentas presuntas anuales, lo cual prolonga el pagar el respectivo impuesto sin haber devengado los ingresos que se están reportando.

El Artículo 25 del Acuerdo Gubernativo número 213-2013, establece: “Sistemas contables para actividades de construcción y similares. Conforme lo dispuesto en el Artículo 34, primer párrafo, de la Ley, el contribuyente asignará la renta bruta conforme a lo realmente ejecutado, documentándolo con un informe que consigne el avance de ejecución de la obra al final del período de liquidación definitiva anual.

Se entenderá por costos y gastos incurridos efectivamente los devengados, sin incluir los costos de los materiales que no se han incorporado a la obra”.

Deberán presentar adjunto a la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta, un informe sobre el avance de la ejecución de la obra al final del período de liquidación definitiva anual.

Estos dos métodos quedaron sin efecto a partir de la reforma realizada por el Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria, lo cual quedo estipulado en el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 10.



4.3. Reformas

Por medio del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, el Artículo 34 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, fue reformado, estableciendo dos métodos, los cuales se analizan a continuación.

4.3.1. Renta bruta en base a documentos legales

En este método es imprescindible que exista un documento legal que soporte los ingresos que se devengaron durante el período correspondiente. El documento legal puede ser por medio de contrato en escritura pública para efectos de su inscripción en el registro correspondiente o factura.

El contribuyente constructor debe realizar la operatoria contable de los ingresos conforme los documentos legales que las soporten y de los costos y gastos que van incurriendo conforme realizan la obra, y en el momento en que se den.

Determinada la renta neta se procederá a deducirle lo correspondiente de los costos y gastos, en que se incurrieron en el respectivo período, los cuales se les aplicará atendiendo si el bien inmueble, la construcción es propia o de propiedad de terceros, para determinar la renta imponible del periodo en que se encuentran.

4.3.2. Renta bruta en base al total percibido en el periodo

Este método está basado en un presupuesto fijado de ejecución de la obra y lo vendido. El impuesto sobre la renta se pagará progresivamente al reconocimiento de los ingresos efectivamente cobrados.

Este método simplifica la determinación de la renta imponible durante el desarrollo de la construcción, ya que se determina en base a los ingresos efectivamente cobrados y costos y gastos concurrenciosos en la obra, durante el período impositivo respectivo.

También debe considerarse que los costos y gastos, serán aplicados en base si la obra es propia del constructor o de terceras personas.

En 2013, el impuesto sobre la renta para las actividades de la construcción de obras, fue modificado en dos ocasiones. Esto manifiesta la debilidad del ente encargado al emitir las leyes, repercutiendo en la desestabilización financiera y la falta de certeza jurídica para éste sector y con ello una cadena de efectos colaterales, como lo es el incremento en los precios de materiales para la construcción, disminución de mano de obra, mala calidad en la elaboración de las obras, evasión y/o elusión de impuestos, el desinterés tanto nacional como extranjero en invertir en este tipo de actividades, en sí, el impacto económico que se deviene de este tipo de acciones, hace que la economía se resienta en diversos ámbitos.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Congreso de la República de Guatemala, mediante mandato constitucional, es el poder público, que entre sus atribuciones se establece el decretar, reformar y derogar las leyes.

Bajo esa potestad, el Congreso de la República de Guatemala deroga la Ley del Impuesto Sobre la Renta, iniciando la vigencia del decreto denominada Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, considerando que es necesario readecuar la normativa tributaria con el fin de crear presupuestos legales simplificados, concretos, específicos y adaptados al comercio actual tanto nacional e internacional, para obtener con ello certeza jurídica.

La derogación incluyó a las actividades de la construcción de obras, estipulando dos métodos para determinar la renta imponible por pagos a cuenta por el impuesto sobre la renta. Estos métodos violentaban el principio de capacidad de pago, ante determinar el respectivo impuesto sobre rentas fictas, pagadas en el período correspondiente pero sin haber generado ingresos o utilidades; el principio de certeza jurídica, porque generaba incertidumbre ante la forma de determinar el impuesto sobre la renta y de desestabilizar el financiamiento del pago del respectivo impuesto, lo cual creó un efecto paralelo, de que las construcciones de vivienda disminuyeran, el desempleo se pronunciara en este sector económico y por lo tanto la recaudación de este impuesto disminuyó considerablemente. Posteriormente fue reformado por el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, donde se establecen dos métodos tributarios



para el pago a cuenta del impuesto sobre la renta, establecidos casi bajos los mismos cánones, pero de forma clara y precisa. Se establece bajo datos en cuanto ingresos, costos y gastos ciertos y originados en el período para determinar la renta imponible, es claro que el tipo impositivo pareciera que disminuyo, pero no es así, al modificar la forma de determinar la renta imponible está aumenta y la aplicación del tipo impositivo, la carga tributaria a pagar ha aumentado en comparación de como se pagaba en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Es evidente que aunque el Congreso de la República haya reformado nuevamente el Decreto número 10-2012, los efectos paralelos a esté se van a dar. El que tiene que pagar los aumentos en los impuestos es el consumidor final, a ellos se les recargará el aumento de la carga impositiva del impuesto sobre la renta.

Es necesario e imprescindible que el Congreso de la República de Guatemala, prevea todos los efectos que se generaran al decretar, derogar o reformar una norma, máxime de tipo tributario; a si mismo que realice estudios socioeconómicos que permitan determinar la aptitud contributiva de los consumidores, porque no se trata solo de aumentar la carga tributaria para recaudar más ingresos en concepto de impuestos, ya que en busca de ello lo que provocan es la elusión o evasión del pago como es debido de los impuestos correspondientes.



ANEXO



<p align="center">DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA</p>		<p align="center">DECRETO NÚMERO 19-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA</p>					
De acuerdo al momento de aplicación	<p>Todo momento.</p> <p>Renta bruta igual a lo ejecutado de la obra menos costos y gastos incurridos efectivamente en el período.</p>	<p>Durante la fase de construcción o proyectos sobre bienes inmuebles.</p> <p>Renta bruta igual al valor total de la venta documentada por:</p> <p>a) Contrato de promesa de compraventa;</p> <p>b) Contrato de compraventa de bienes inmuebles;</p> <p>c) Contratos de obra;</p> <p>d) Factura en el caso de obras civiles o construcciones;</p> <p>Menos costos y gastos durante la fase de desarrollo, de acuerdo:</p>					
Método tributario 1		<table border="1"> <thead> <tr> <th>Bienes inmuebles propios del constructor</th> <th>Bienes inmuebles de terceros</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Costo de la adquisición del bien inmueble más revaluación más costos y gastos para la construcción previo pago del impuesto de IUSI, el total se divide entre los metros cuadrados de la obra a construir y el coeficiente constituye costo de ventas por metro cuadrado de la obra.</td> <td>Valor estimado de los costos y gastos de la totalidad de la obra, esto se divide entre el total de metros cuadrados de la obra a construir, y el coeficiente es el costo de ventas por metro cuadrado.</td> </tr> </tbody> </table>	Bienes inmuebles propios del constructor	Bienes inmuebles de terceros	Costo de la adquisición del bien inmueble más revaluación más costos y gastos para la construcción previo pago del impuesto de IUSI, el total se divide entre los metros cuadrados de la obra a construir y el coeficiente constituye costo de ventas por metro cuadrado de la obra.	Valor estimado de los costos y gastos de la totalidad de la obra, esto se divide entre el total de metros cuadrados de la obra a construir, y el coeficiente es el costo de ventas por metro cuadrado.	
Bienes inmuebles propios del constructor	Bienes inmuebles de terceros						
Costo de la adquisición del bien inmueble más revaluación más costos y gastos para la construcción previo pago del impuesto de IUSI, el total se divide entre los metros cuadrados de la obra a construir y el coeficiente constituye costo de ventas por metro cuadrado de la obra.	Valor estimado de los costos y gastos de la totalidad de la obra, esto se divide entre el total de metros cuadrados de la obra a construir, y el coeficiente es el costo de ventas por metro cuadrado.						
Método tributario 2	<p>Renta bruta igual al monto percibido en el período menos costos y gastos incurridos efectivamente en el período respectivo.</p> <p>Ajuste pertinente sobre los ingresos, costos y gastos incurridos durante el desarrollo de la obra.</p>	<p>Renta bruta igual a los ingresos totales percibidos menos costos y gastos (de conformidad con método tributario 1) incurridos efectivamente.</p>					
Al terminar la obra			<p>Ajuste pertinente sobre ingresos, costos y gastos incurridos durante el desarrollo de la obra, pero la papelería deberá conservarla durante el plazo de prescripción (4 años, Artículo 383 del Código de Comercio de Guatemala y 47 del Código Tributario).</p>				



	<p align="center">DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA</p>	<p align="center">DECRETO NÚMERO 19-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA</p>
<p>Períodos posteriores a la finalización de la obra por construcción propia del constructor</p>	<p>Renta imponible Total de costos y gastos incurridos más el valor del inmueble, el resultado se divide entre los metros cuadrados de la construcción y el cociente, es el costo de ventas por metro cuadrado. Los costos y gastos se incorporaran al valor del inmueble para efectos del pago de IUSI.</p>	<p>Es igual el procedimiento, más el valor por concepto de revaluación, posterior a la construcción.</p>
<p>Períodos posteriores a la finalización de la obra por construcción propiedad de terceros</p>	<p>No se establece.</p>	<p>No se establece.</p>
<p>Declaración jurada anual</p>	<p>Debe adjuntarse los documentos estipulados en el Artículo 40 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.</p>	<p>Además de lo establecido en el Artículo 40 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, deberá adjuntar: a) Programación de la obra al inicial el proyecto; b) Al finalizar el proyecto, la integración final de los costos y gastos incurridos.</p>
<p>Valor del inmueble</p>	<p>No se especificaba, por lo que se entendía que todo iba a totalizar el bien inmueble.</p>	<p>Declarará: a) El 70% de inmueble; y b) El 30% se le otorga al comprador en acciones. Para que el contribuyente regularice el IUSI y que las registren en sus libros contables.</p>





BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Tomo II, 14ava. ed. Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 2000.
- CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala**. 6ta. ed., Guatemala: (s.d.), 2008.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Argentina: Ed. Depalma, 1994.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala: (s.d.), 2007.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI. **La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala**. Guatemala: (s.d.), 2008.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. 2da. edición. Argentina: (s.d.), 1969.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo, Juan Carlos Gómez Sabaini, Andrea Podestá. **Evasión y equidad en América Latina**. Chile: Editorial Naciones Unidas, 2010.
- LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. (s.l.i.): Ed. Desalma, (s.f.i.).
- MOLINA CALDERÓN, José. **Breve historia económica de Guatemala del siglo XX**. Guatemala: (s.d.), 2011.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas política y sociales**. 23ª. Ed, revisada, corregida y aumentada: Argentina: Ed. Heliasta, 1996.
- VILLEGAS LARA, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. (s.l.i.), Editorial Depalma, 2001.



www.construguate.com (Guatemala, 8 de septiembre de 2013)

www.elperiodico.com (Guatemala, 1 de octubre de 2013)

www.prensalibre.com (Guatemala, 1 de octubre de 2013)

www.revistaconstrucción.com (Guatemala, 2 de septiembre de 2013)

Legislación:

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

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

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

Ley de Actualización Tributaria. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 10-2012, Guatemala: 2013.

Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta. Presidente de la República de Guatemala. Acuerdo Gubernativo 167-2014. Guatemala: 2014.