

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA
GUATEMALTECA**

KAREN IVONNE ALVARADO VÁSQUEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2016

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA
GUATEMALTECA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

KAREN IVONNE ALVARADO VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, mayo de 2016

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

DECANO:	MSc. Avidan 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. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXÁMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente:	Licda. Dora Lizett Nájera Flores
Vocal:	Lic. Emilio Gutierrez Cambranes
Secretario:	Lic. Maximiliano Cermeño Castillo

Segunda Fase:

Presidente:	Licda. Crista Ruiz de Juárez
Vocal:	Lic. Luis Emilio Orozco Piloña
Secretaria:	Licda. Aura Marina Chan Contreras

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala y del Examen General Público).



Licenciada Liza María Navarro Molina

Abogada Y Notaria

14 Calle 6-12 zona 1 edificio Valenzuela 3er. Nivel Oficina 314.

223261499-54648500

Lizanava1@gmail.com

Guatemala Centroamérica

Guatemala, 18 de octubre de 2013

Doctor

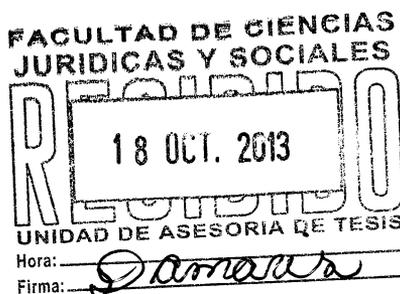
Bonerge Amílcar Mejía Orellana

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Ciudad Universitaria

Doctor Mejía Orellana:



De conformidad con el nombramiento emitido por esa Unidad de fecha veinticinco de septiembre de dos mil trece, fui asignada como asesora de tesis de la estudiante KAREN IVONNE ALVARADO VÁSQUEZ, sobre el punto de tesis denominado: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA GUATEMALTECA”**. Por lo que al respecto me permito informar a usted lo siguiente:

Que para cumplir con esta disposición, procedí al asesoramiento del trabajo referido, el cual cumplió con todos los lineamientos metodológicos y puntos sugeridos.

El trabajo realizado consiste en un Análisis Jurídico de las Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, regulada en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual representa un aporte académico y profesional de gran importancia para el lector.

Los objetivos fueron alcanzados y mediante los mismos se señaló que las reformas al Impuesto Sobre la Renta realizadas mediante el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, incidieron directamente en la clase media guatemalteca, en virtud de que hubo una migración de contribuyentes del régimen simplificado al régimen de sobre utilidades; y, aunque la Superintendencia de Administración Tributaria tenía como objetivo el plantear una recaudación aún mayor de este impuesto, no se efectúa en la práctica



Licenciada. Liza María Navarro Molina

Abogada Y Notaria

14 Calle 6-12 zona 1 edificio Valenzuela 3er. Nivel Oficina 314.

223261499-54648500

Lizanava1@gmail.com

Guatemala Centroamérica

Por lo expuesto, considero que el desarrollo y contenido de cada uno de los temas presentes en la tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que debe cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, lo cual se refleja en las conclusiones y recomendaciones, así como la redacción y la bibliografía son congruentes con los temas de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir el presente DICTAMEN FAVORABLE, aprobando el trabajo de tesis asesorado para su evaluación por el Tribunal Examinador, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,



Licda. Liza María Navarro Molina
Abogada y Notaria
Colegiado No. 11879

Licda. Liza María Navarro Molina
Abogada y Notaria



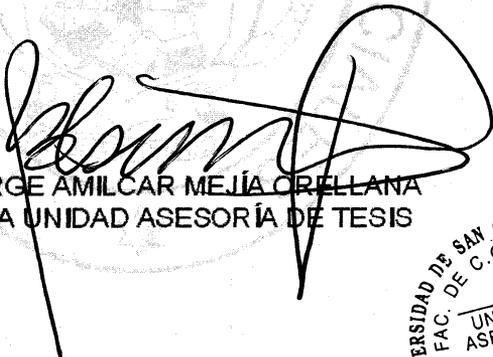
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 31 de octubre de 2013.

Atentamente, pase a la LICENCIADA ELIDA LUZ QUIÑONEZ ZUÑIGA DE FRANCO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante KAREN MONNE ALVARADO VÁSQUEZ, intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA GUATEMALTECA".

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


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

cc.Unidad de Tesis
BAMO/yr.



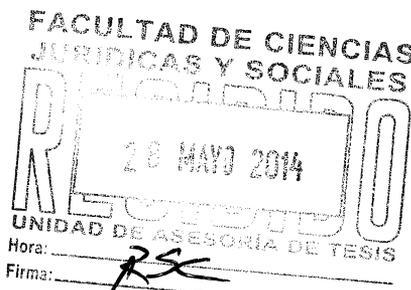
Bufete Jurídico
Licda. Elida Luz Quiñonez Zúñiga de Franco
6ta. Ave, 0-60 zona 4, Centro Comercial
Torre Profesional II, ofi. 713, 7mo. Nivel.



Guatemala, 6 de marzo de 2014

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

Doctor Mejía Orellana:



De conformidad con el nombramiento emitido por esa Unidad de Asesoría de Tesis, de fecha treinta y uno de octubre de dos mil trece, fui asignada como Revisor de Tesis de la estudiante KAREN IVONNE ALVARADO VÁSQUEZ, sobre el punto de tesis denominado: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA GUATEMALTECA”**. Por lo que al respecto me permito informar a usted lo siguiente:

Que para cumplir con esta disposición, procedí a la revisión del trabajo referido, el cual cumplió con todos los lineamientos metodológicos y puntos sugeridos.

Por una parte, el trabajo realizado consiste en un análisis jurídico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Análisis de la Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

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

Los objetivos fueron alcanzados y mediante los mismos se señaló la importancia de la creación de Normas complementarias que vienen a violentar los derechos de los contribuyentes, ya que con estas normas no se desarrollan en su totalidad la forma de pago por el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, violentando los principios de igualdad y equidad, sin observancia a la capacidad de pago.



Bufete Jurídico

Licda. Elida Luz Quiñonez Zúñiga de Franco
6ta. Ave. 0-60 zona 4, Centro Comercial
Torre Profesional II, ofi. 713, 7mo. Nivel.

Por lo expuesto, considero que el desarrollo y contenido de cada uno de los temas presentes en la tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que debe cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, lo cual se refleja en las conclusiones y recomendaciones, así como la redacción y la bibliografía son congruentes con los temas de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir el presente DICTAMEN FAVORABLE, aprobando el trabajo de tesis revisado para su evaluación por el Tribunal Examinador, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,

Licda. Elida Luz Quiñonez Zuñiga de Franco
Abogado y Notario
Colegiado No. 6,431

Licda. Elida Luz Quiñonez Zuñiga de Franco
Abogada y Notaria



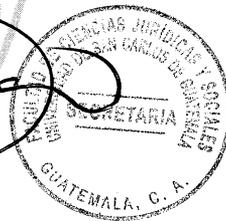
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de abril de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante KAREN IVONNE ALVARADO VÁSQUEZ, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU INCIDENCIA EN LA ECONOMÍA DE LA CLASE MEDIA GUATEMALTECA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.



Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
 DECANO A.I.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Creador y dador de vida, motor de cada día de mi existencia, quien me ha sostenido a lo largo de este camino y quien mora en cada uno de mis actos, a quien ruego me otorgue sabiduría en esta vida profesional que inicio.
- A MI MADRE:** Blanca Lidia Vásquez Fuentes, quien con su esfuerzo ha impulsado cada día de mi vida y con su ejemplo me ha inspirado a ser una mejor persona, por cada noche de desvelo a mi cuidado y cada día de trabajo para mi sostén, infinitas gracias.
- A MI FAMILIA:** William Pablo, Alex José y Mirka Saraí, por compartir conmigo cada peldaño de esta carrera, gracias por estar junto a mí y con amor motivarme.
- A MI NOVIO:** Wilson Estuardo Arroyo Calito, por su comprensión, apoyo y amor a lo largo de este camino estudiantil, gracias.
- A MIS AMIGOS:** Todos aquellos compañeros de vida, de estudio, de trabajo, con cariño, cada uno de ustedes ocupan un lugar especial en mi corazón, son los hermanos que la vida me ha regalado, gracias por siempre estar a mi lado.
- A CARLOS ENRIQUE ROMAN:** Por sus enseñanzas y amistad, por siempre motivarme a seguir forjándome en esta vida profesional.
- A:** La gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, fuente inagotable de conocimiento y saber.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por darme la oportunidad de formarme en sus aulas.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Principios tributarios constitucionales.....	1
1.1. Principio de legalidad.....	4
1.2. Principio de igualdad.....	9
1.3. Principio de equidad y justicia.....	13
1.4. Principio de la prohibición o la doble o múltiple tributación.....	15
1.5. Principio de capacidad de pago.....	17
1.6. Prohibición a la no confiscatoriedad.....	18
1.7. Principio de seguridad jurídica.....	19
1.8. La administración tributaria y la recepción del pago de impuestos.....	21
1.9. La relación jurídico tributaria.....	22
1.9.1. La obligación tributaria.....	23
1.9.2. El tributo.....	23
1.9.3. Clasificación del Código Tributario.....	25

CAPÍTULO II

2. La Superintendencia de Administración Tributaria.....	27
2.1. Concepto.....	28
2.2. Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	29
2.3. Fundamento legal de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	38
2.4. Fundamento estratégico.....	41
2.5. Política de privacidad.....	42
2.5.1. Recopilación de información personal del contribuyente.....	43

2.5.2. Utilización de la información personal.....	44
2.5.3. La seguridad de su información personal.....	45
2.5.4. Cookies.....	46
2.5.5. Cambios en la declaración del contribuyente.....	47

CAPÍTULO III

3. Análisis al Impuesto Sobre la Renta.....	49
3.1. Antecedentes al Impuesto Sobre la Renta.....	53
3.2. Definición.....	54
3.3. Objeto.....	54
3.4. Sujetos del Impuesto Sobre la Renta.....	56
3.5. Fundamentación legal del Impuesto Sobre la Renta.....	59
3.6. Base o renta de la imposición del impuesto sobre la renta.....	59
3.7. Regímenes del Impuesto Sobre la Renta.....	61

CAPÍTULO IV

4. Análisis de las reformas al Impuesto Sobre la Renta, por parte del Congreso de la República de Guatemala, y su incidencia en la clase media guatemalteca.....	69
4.1. Análisis a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	71
4.2. Análisis a las disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	75
4.3. Incidencia en la clase media laboral guatemalteca.....	92
CONCLUSIONES	97
RECOMENDACIONES	99
BIBLIOGRAFÍA	101



INTRODUCCIÓN

El gobierno de Guatemala para tratar de contrarrestar la crisis económica internacional, adoptó una serie de medidas de política contracíclica, destinadas a promover el crecimiento económico y los niveles de empleo y sobre todo para tratar de compensar los niveles de pobreza del país. Como consecuencia, el déficit fiscal que durante el período 2000 al 2008 registró un promedio de 1.7% del Producto Interno Bruto, alcanzó un valor máximo de 3.3% en 2010 y 2.9% en 2011. Dicho déficit fue financiado con un incremento de la deuda pública contratada, que para finales de 2011 representó 24.9% del Producto Interno Bruto, indicador que aun cuando está por debajo de los límites sugeridos por los organismos internacionales, si representa para su servicio la utilización de un 18.2% de los ingresos totales percibidos por el gobierno en dicho ejercicio fiscal.

Los ingresos corrientes del gobierno proceden en promedio en 94% de los ingresos tributarios, los cuales han mantenido un comportamiento errático debido a la crisis financiera internacional. En ese entorno, la carga tributaria ha manifestado ciertos síntomas de recuperación a partir de 2010 aun cuando sigue siendo una de las más bajas de Latinoamérica y del mundo, cuando registró un valor de 10.5% del Producto Interno Bruto, ligeramente por encima del 10.3% observado en 2009, pero muy por debajo del 12.1% del 2007, año en el que se impulsaron las disposiciones para el fortalecimiento de la administración tributaria, conocidas popularmente como Ley Anti-evasión. El Objetivo específico de la presente investigación es determinar qué consecuencias jurídicas y económicas devienen a la clase media trabajadora guatemalteca, de las reformas realizadas al Impuesto Sobre la Renta, mediante los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala. La hipótesis se centra en que las reformas al Impuesto Sobre la Renta, causarán un deterioro económico para la clase trabajadora, en virtud que el aumento al porcentaje de grabación afectará a los asalariados.



La justificación del presente trabajo, radica en establecer la incidencia de las Reformas al Impuesto Sobre la Renta mediante los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en la clase media laboral guatemalteca. Con base en la definición del problema, se puede concluir que, la clase media laboral guatemalteca, a raíz de las reformas realizadas al Impuesto Sobre la Renta, tiende a caer en la doble o múltiple tributación, por ser estas normas confusas y claramente inconstitucionales. El objeto de la presente investigación, es establecer si las reformas al Impuesto Sobre la Renta incurren en una doble tributación.

La investigación se encuentra estructurada de la manera siguiente: el capítulo uno trata de los principios tributarios constitucionales de legalidad, igualdad, capacidad de pago, equidad y justicia, tributos y la administración tributaria y la recepción del pago de impuestos; en el segundo capítulo se desarrolla el tema de la Superintendencia de Administración Tributaria, concepto, objeto y funciones, fundamento legal, fundamento estratégico, política de privacidad; en el capítulo tercero, se establece el análisis del Impuesto Sobre la Renta, antecedentes, definición, objeto sujetos del Impuesto Sobre la Renta, fundamento legal, base o renta de la imposición y regímenes; y, finalmente el cuarto capítulo contiene el análisis a las reformas al Impuesto Sobre la Renta, por parte del Congreso de la República de Guatemala y su incidencia en la clase media guatemalteca.

En cuanto a las teorías, se tomaron en cuenta, la doctrina establecida por autores nacionales y extranjeros, quienes han establecido notables opiniones respecto del problema en referencia. Con relación a los métodos utilizados, se indican los siguientes: analítico, sintético e inductivo; además, se empleó la técnica de investigación bibliográfica documental y la técnica de la entrevista, a través de las cuales se seleccionó y se sintetizó convenientemente, el material recomendado; así como el estudio jurídico y doctrinario que establece lo relacionado con el análisis jurídico de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su incidencia en la economía de la clase media guatemalteca.



CAPÍTULO I

1. Principios tributarios constitucionales

“Desde el punto de vista etimológico, la palabra principio se deriva del latín principium o principia, lo cual implica idea de comienzo, origen, o base”.¹ Significa por lo tanto, el punto de partida o el fundamento o causa de cualquier proceso. En cualquier ciencia, principio es el comienzo, la base o bien el punto de partida. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. De esta forma, significa todavía la piedra angular de cualquier sistema.

Esta percepción de principio como mandamiento nuclear de un sistema, real fundamento de este, es igualmente observado en el plano jurídico. Los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación. Por tanto, los principios jurídicos tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y así indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

La Constitución Política de la República de Guatemala, es en el Estado moderno, la ley fundamental y suprema. Toda autoridad encuentra en ella fundamento y tan sólo ella

¹Soley Guell, Tomás. *Elementos de la ciencia hacendaria*. Pág. 139.



otorga poderes y competencias gubernamentales. Siendo de esta forma, los principios constitucionales representan, precisamente la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico. Tienen la particularidad de irradiarse por todo el sistema, repercutiendo sobre otras normas constitucionales para, posteriormente difundirse en los niveles normativos infraconstitucionales.

Las funciones de los principios constitucionales son diversas, en una primera etapa, justifican las decisiones políticas fundamentales; en una segunda etapa son responsables por la compatibilización de las normas a primera vista contradictorias, otorgándoles unidad y coherencia, al mismo tiempo que las integra a la armonía del sistema. En una última etapa, condicionan la actuación del poder público, protegiendo el ciudadano contra el arbitrio estatal. Esta última función es sin duda, la más importante de las funciones operativas de los principios constitucionales.

La moderna doctrina tributaria pregona que la idea de libertad, que rige actualmente la propia concepción de Estado, debe también estar presente en la relación de tributación. En este sentido la relación entre el contribuyente y el Fisco, es una relación jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal.

Siendo entonces, la relación de tributación una relación jurídica y no meramente de poder, hay principios que la regulan, y cuya eficacia es el resultado de la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe. La existencia de los principios constitucionales



tributarios establecen los límites al poder tributario del Estado, al mismo tiempo protegen al contribuyente de los abusos estatales. Tiene por objeto también el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público.

“El Estado tiene facultad de dictar unilateralmente normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados. Esta potestad tributaria encuentra una fundamental limitación; los principios jurídico-tributarios. El Estado, como ente administrador, no tiene facultades ilimitadas de creación de tributos, ni de aplicación de medidas coercitivas para lograr la recaudación de los mismos; es decir, la aplicación de sanciones a los contribuyentes que hayan incumplido con su obligación tributaria”².

El tratadista Ramón Valdés Costa, afirma que: “el análisis de los principios fundamentales debe hacerse con referencia directa al orden jurídico nacional, sin menospreciar a la doctrina y el derecho comparado como elementos de comparación”.³

En virtud de su carácter universal, algunos de esos principios pueden ser considerados comunes a todos los sistemas jurídicos o por lo menos a los más importantes. En la legislación constitucional guatemalteca, se establecen en forma específica en materia tributaria los principios siguientes: legalidad, capacidad de pago, equidad y justicia, no confiscación y no doble o múltiple tributación; sin embargo, existen otros principios aplicables a la tributación que están regulados en la Constitución Política de la República como garantías de los ciudadanos, como son los principios de generalidad e

²Avilés Salazar, Luís Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario.** Pág. 18.

³ Valdés Costa, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario.** Pág. 103.



igualdad establecidos en el Artículo cuatro; y el de seguridad jurídica, que han sido invocados en algunas oportunidades, al plantarse inconstitucionalidades contra leyes tributarias como adelante se analizará.

Como podrá notarse en el análisis que continúa, la Constitución Política de la República de Guatemala, únicamente desarrolla el principio de legalidad y el de prohibición a la doble o múltiple tributación, los otros principios sólo se encuentran enunciados, sin que la misma Constitución Política de la República de Guatemala, especifique su contenido y alcance.

1.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica, plasma jurídicamente el principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el Congreso de la República.

El principio de legalidad tributaria se origina, entonces del principio de representatividad, pues la norma creadora del tributo es el resultado de la voluntad de la colectividad, a través de sus representantes en el Congreso de la República de Guatemala. Dicho principio está formulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, que establece:



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

- a) El hecho generador de la relación tributaria.
- 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”.

Únicamente a través de la ley se puede crear o aumentar el tributo, *nullum tributum sine lege*. El principio de legalidad es una regla básica del sistema tributario, una de las más importantes garantías en favor del contribuyente.



“El principio de legalidad se refiere fundamentalmente a que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado”⁴. Consecuentemente, este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de caracteres generales, abstractos, impersonales y emanados del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma.

En materia tributaria, el principio de legalidad presenta dos primicias:

- a) La primera la reserva de ley, la cual se refiere a que la única fuente creadora de los tributos es la ley; y la segunda la preferencia de ley, la que consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento circular o cualquier otra clase de disposición, por lo tanto las normas contenidas en éstos no pueden contrariar y oponerse a las disposiciones de la ley.

La reserva de ley, se refiere a que únicamente al órgano competente del Estado será el indicado o facultado para decretar tributos y su forma de cobro. Le corresponde a él con exclusividad esta facultad. Además, se contempla dentro de este aspecto la necesidad de tipificar el tributo, de regular su alcance, su base de recaudación,

⁴Valdes Costa, Ramón. **Ob. Cit.** Pág. 23.

cumpliendo con el proceso legislativo correspondiente, lo que se intenta establecer por medio de la reserva de ley es cuál es el órgano competente y cuáles son los trámites necesarios para que una ley sea sancionada por un determinado Estado.

- b) “La preferencia de ley, por otro lado establece que, la ley es superior a cualquier reglamento u otra clase de disposiciones administrativas, por lo que no la podrán contrariar ni oponerse a ella. El tributo se adeuda por la realización de un hecho previsto en una norma, el cual se considera como presupuesto de la obligación”⁵.

De acuerdo con este enfoque, el principio de legalidad se respetaría siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga las características de ser un mandamiento de carácter general, abstracto y coercible, debiendo ser dictado unilateralmente por el Estado, y estar provisto de sanciones para el caso de incumplimiento. Este enfoque contrario a la reserva de ley, no importa cuál órgano dicte la norma que establezca el tributo, siempre y cuando lo haya hecho con arreglo a la competencia que le haya otorgado la Constitución Política de la República de Guatemala.

La esencia del principio de legalidad es la de limitar el campo de acción tributario del Estado, a lo que se encuentre plasmado en la Ley, la cual debe ser decretada por el órgano competente para tal efecto.

⁵Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas y sociales*. Pág. 411

“La juridicidad del tributo, la cual puede ser considerada como una extensión del principio de legalidad, se refiere a la necesidad que existe de que la ley que establezca que el tributo se encuentre ajustado a los principios jurídico tributarios establecidos, expresa o implícitamente, en la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual impedirá que el órgano legislativo actúe con arbitrariedad al momento de decretar los tributos”⁶.

El principio de legalidad no se encuentra limitado únicamente a regular la existencia y cuantía de la obligación tributaria, debiendo regir también las sanciones pecuniarias, y en general todo aquello que signifique una limitación o privación de los derechos individuales, como consecuencia directa del poder tributario.

El Artículo cinco de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”. De igual forma el Artículo 17, del mismo cuerpo normativo indica: “no son punibles las acciones y omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por ley anterior a su perpetración”.

De estos dos Artículos citados, se puede deducir la necesidad que exista una ley previa que establezca las acciones u omisiones que serán consideradas infracción a las leyes

⁶Ibid. Pág. 288.



vigentes en materia tributaria, así como qué sanciones se les deberán aplicar a los infractores. Esto implica que, cualquier infracción y su consecuente sanción deben estar previamente establecidas por la ley, al momento en el que se transgrede la misma; o de lo contrario no se podría considerar como una infracción y mucho menos imponer una sanción, ya que se consideraría inconstitucional y por consiguiente no sería aplicable al contribuyente.

1.2. Principio de Igualdad

“El principio de igualdad establece que, los contribuyentes sean tratados por igual; es decir, que la carga contributiva sea igual para todos los contribuyentes. Este principio es también conocido como de isonomía; el mismo posee dos formas, la de igualdad ante la ley y la de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, los cuales no son equivalentes, pero tienen vínculos entre sí. La primera de las formas se refiere a que los tributos deben aplicarse por igual a todos los contribuyentes, asegurando un tratamiento igual por parte de la ley tributaria”⁷.

La igualdad ante las cargas públicas es parte inherente al Estado democrático, oponiéndose a los privilegios. El principio de igualdad no implica el que sea numérica la misma, ya que esto sería una injusticia; sino más bien se refiere a establecer una legislación tributaria que asegure el mismo tratamiento a personas o contribuyentes que

⁷Avilés Salazar, Luis Alfredo. **Ob. Cit.** Pág. 48

se encuentren en iguales situaciones, permitiendo el distingo entre distintas categorías de contribuyentes.

Este principio se refiere también, a que la ley no debe establecer desigualdades. Esta interpretación tiene su fundamento principal en la afirmación de que todos los ciudadanos son iguales, por lo que la ley; específicamente la tributaria, no debe perjudicar o beneficiar a determinados individuos o grupos procurando no discriminarlos.

“Dentro de la igualdad en la ley, se puede encontrar una igualdad jurídica, la cual se refiere a las condiciones físicas o morales de la persona humana, y una igualdad económica, la cual se relaciona con las posibilidades económicas del contribuyente, relacionando el principio de igualdad con la capacidad contributiva del individuo, no con su mera existencia. El principio de igualdad en la ley entonces, tiende a la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal”⁸.

Dentro de este orden de ideas, cabe mencionar que a la ley le está prohibido establecer privilegios o desconocer los derechos fundamentales de las personas. Con base en esto es pertinente establecer que la ley debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. El principio de igualdad ante las cargas públicas no se refiere a una igualdad numérica, sino que a una necesidad de asegurar el mismo tratamiento a los sujetos que se encuentran en la misma situación, permitiendo que se formen categorías

⁸Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 43

de contribuyentes, teniendo como cuidado fundamental el que no sean creadas éstas teniendo como base la discriminación arbitraria, injusta u hostil.

La efectiva aplicación de este principio depende de la garantía jurisdiccional, para que los órganos jurisdiccionales puedan declarar la constitucionalidad o no de la ley que decreta el tributo tomando como base una premisa de justicia social o igualdad por la ley.

Las normas jurídicas deben ser aplicadas en forma igual a todos los individuos que se vean afectados por ella. El obligado a cumplir este principio, es el órgano que ejecuta la ley, la administración tributaria, a través de su reglamento o aplicación al caso concreto, dando lugar su incumplimiento, a la acción de nulidad o ilegalidad, la cual pertenece al perjudicado. Esta ilegitimidad puede ser consecuencia de una interpretación incorrecta de la ley, o una aplicación arbitraria de la misma.

La administración tributaria y el contribuyente deben derivar sus pretensiones únicamente de la ley, pudiendo exigir únicamente lo que la ley les permite y obedecer lo que la ley les manda.

Este principio de igualdad en la ley se encuentra entonces, íntimamente relacionado con el principio de legalidad, teniendo la administración tributaria como limitación a sus actuaciones las facultades que le otorga la ley, por lo que si se desea que la misma ejercite una facultad extraordinaria, la misma debe estar fundada en un texto legal, en

cuyo caso considerara un privilegio para la administración tributaria. Esta disposición, que proporciona este privilegio a la administración tributaria, no sólo debe de estar plasmada en la ley; sino que además, es importante que la misma se encuentre sujeta a lo que la Constitución Política de la República de Guatemala establece.

“Es indiscutible que en la relación jurídico tributario sea necesaria la intervención de la administración, especialmente en la etapa de recaudación. Esta intervención de la administración tributaria se puede dar en dos sentidos: reglada y discrecional. Las actividades regladas de la administración se incluyen los actos de determinación de la obligación tributaria y los de decisión de los recursos administrativos, en los cuales la administración tributaria se encuentra sometida al imperio de la ley debiendo, únicamente aplicarla en caso concreto. Las actividades discrecionales son aquellas en las que la administración tributaria actúa con poderes superiores a los que tienen los acreedores comunes, los cuales le son otorgados por normas constitucionales o legales. Los actos discrecionales son entonces, privilegios otorgados a la administración tributaria por razones de interés social, político o económico, plasmados en la ley por el legislador”⁹.

Este principio implica la necesidad que ambas partes, administración y contribuyente cuenten con las máximas garantías para defender sus intereses. Debe existir el libre acceso a la justicia, ante juez independiente, teniendo posibilidades ilimitadas de alegato y prueba. Como se puede observar el principio de igualdad, dentro de sus

⁹Ibíd. Pág. 45.

distintas aplicaciones, establece la necesidad que todos los sujetos pasivos de los tributos sean tratados en igual forma, limitándose a lo que la ley establece.

De igual forma, el legislador, al momento de crear la ley, debe contemplar el trato igual que debe dar a los sujetos pasivos, pero lo más importante, dentro de este principio, se refiere a la aplicación por igual de la ley a todo individuo que se enmarque dentro de los supuestos que ésta establece.

La aplicación por igual de la ley a todos los individuos que se enmarquen dentro de los presupuestos que ésta establece, necesariamente implica la aplicación por igual de las sanciones establecidas por la misma, a todos los individuos que la infrinjan.

El Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”. De lo cual se debe interpretar que la ley, debe tratar por igual a todos los seres humanos, dentro de los cuales se contempla a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

1.3. Principio de equidad y justicia

Los principios de equidad y justicia tributaria, se encuentran enunciados en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Antes de hacer referencia a dichos Artículos, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua

Española, indica que equidad es: “disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece”¹⁰, y justicia es: “lo que debe hacerse según derecho o razón”.

En materia tributaria, según Adam Smith, el principio de justicia implica que: “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado”.¹¹

El principio de equidad, según señala Delgadillo Gutiérrez: “da la universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.¹²

La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.

Respecto al principio de justicia, éste propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria. La equidad y la justicia se entrelazan debido a que la meta última de todo sistema tributario es lograr la justicia en su aplicación.

¹⁰ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**. Pág. 9.

¹¹ Martín José María. **Introducción a las finanzas públicas**. Pág. 87.

¹² Delgadillo Gutierrez, Juan. **Finanzas Públicas**. Pág. 45.

El principio de justicia implica que los súbditos de cada Estado tienen que contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

Dentro de las características del sistema tributario, se tiene que respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo tiene que guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que tiene que existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos; en relación a las clases de equidad.

Hay equidad horizontal y equidad vertical, entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación tienen que soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria; mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza tienen que soportar una carga tributaria más elevada.

1.4. Principio de la prohibición a la doble o múltiple tributación

Este principio se encuentra desarrollado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República Guatemala, que en su parte conducente establece: “se prohíbe 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, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”. Queda claro en este Artículo los elementos que deben considerarse para establecer si existe doble o múltiple tributación.

“Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

- a) Unidad o diversidad de sujetos activos.
- b) Unidad de causa o hecho imponible.
- c) Unidad o diversidad de sujetos pasivos.
- d) El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, y consumo”¹³.

Existen dos formas de doble tributación; la doble tributación interna y la doble tributación internacional. En Guatemala a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de éstas. No obstante a nivel de Estados, debido a los procesos de

¹³Matus Benavente, Ernesto. **Finanzas públicas**. Pág. 138.

integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre éstos.

1.5. Principio de capacidad de pago

Este principio es un sinónimo también del principio de capacidad económica, siendo afín con el principio de justa repartición de la carga tributaria; en virtud que expresa el entendimiento de que quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen.

“El principio de capacidad de pago presenta dos problemas fundamentales: a) la juridicidad de su concepto; y b) el contenido del mismo. Algunos tratadistas niegan al concepto de capacidad contributiva su juridicidad, ya que se ha considerado que es un concepto económico y no jurídico; en virtud que tiene como fundamento aspectos económicos. Sin embargo el legislador lo hace con el fin de satisfacer ciertos postulados de justicia de la sociedad y no con un fin económico por si mismo, por lo que cabe decir que efectivamente se auxilia de la ciencia económica, pero que en virtud de su fin, cae siempre dentro del campo del derecho. En lo que respecta al contenido del contenido del concepto de capacidad contributiva, éste varía de un Estado a otro, ya que depende de la forma en que dicho principio ha quedado consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala y/o en los textos positivos de cada país. No obstante, en la mayoría de autores coinciden en que tal concepto presupone

necesariamente una referencia a la potencia económica global de una persona, por lo que es necesario que se graven todos los hechos indicativos de su riqueza”¹⁴.

Existen dos tipos de capacidad de pago: la capacidad contributiva absoluta, que es la obligación que tienen todos los que poseen capacidad económica para contribuir a las cargas públicas, y la capacidad contributiva relativa, que es la medida en que cada sujeto debe contribuir a esa carga.

Los más recientes estudios de la ciencia económica coinciden en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta, el patrimonio y el gasto, ya que se ha considerado que éstos en su conjunto componen la situación económica global de la persona.

1.6. Prohibición a la no confiscatoriedad

Este principio se encuentra enmarcado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Según el Diccionario de la Real

¹⁴Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 54.

Academia de la Lengua Española, confiscar es: “privar a alguien de sus bienes aplicarlos al fisco”¹⁵.

El principio de la prohibición de confiscatoriedad, es una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Se trata de una garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. Dicho de otro modo, consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, garantizado también por la Constitución Política de la República de Guatemala.

El carácter de confiscación del tributo debe ser avaluado en función del sistema; es decir, de la carga tributaria o de los tributos en su conjunto. Cabe al poder judicial, en el caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio. En resumen, este principio establece que el tributo debe ser una prestación que el contribuyente pueda pagar sin el sacrificio del disfrute normal de sus bienes. Por esta razón es que no puede tener efecto confiscatorio.

1.7. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica se puede definir como: “garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son

¹⁵ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Real Academia de la Lengua Española. Pág. 546.

sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio”.¹⁶

De no existir seguridad jurídica con relación a las leyes o normas vigentes en un Estado, los individuos no tendrán la facilidad de conocer las consecuencias de los actos que asuman bajo el imperio de ésta, no permitiendo que la ley cumpla con su finalidad. La posibilidad de predecir los resultados que el Derecho dota a los actos de la sociedad, es la parte fundamental de este principio; dando la posibilidad de prever las consecuencias de cualquiera de los actos de los individuos en la sociedad, influyendo sobre cualquier decisión a tomar.

En el caso de que falte la seguridad jurídica, los contribuyentes se ven limitados para establecer cualquier negocio ya sea este comercial o jurídico, obstruyendo entonces, la función de las normas jurídicas como un factor dinámico, dejando de ser un adecuado soporte para el desenvolvimiento de la vida social.

La estabilidad y posibilidad de predecir el futuro son fundamentales; en virtud que, permiten un nivel de planificación permitiéndonos administrar en una mejor forma el riesgo que pueda existir siendo esta predictibilidad del futuro una de las razones por las cuales existe el derecho.

Como ha quedado establecido en el presente capítulo, el derecho tributario y los tributos que de este se derivan, se encuentran enmarcados en los principios jurídico-

¹⁶Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 695.



tributarios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala; los cuales deben ser observados por las leyes tributarias que establezcan infracciones y sanciones tributarias para no ser considerados inconstitucionales.

Todos estos principios deben ser observados por las reformas realizadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que las mismas sean consideradas constitucionales, con lo cual se logrará una seguridad jurídica para el contribuyente, lo cual es de vital importancia para el desarrollo económico y social del país.

1.8. La administración tributaria y la recepción del pago de impuestos

El contribuyente debe presentar las declaraciones de impuestos en formularios que para el efecto la entidad receptora de los mismos a establecido con anterioridad. En Guatemala en la actualidad la entidad facultada para recaudar los impuestos de todos los contribuyentes de la República, es la Superintendencia de Administración Tributaria; la cual debe de indicarle a cada contribuyente por individual, los bancos del sistema que realicen las operaciones de pago de impuestos, autorizados por la misma.

Con las formalidades y seguridades requeridas se establece el vínculo entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria para el pago de los impuestos por medios electrónicos; el cual se apoya en contratos celebrados con las entidades bancarias y el contribuyente, en donde el mismo autoriza a la entidad

bancaria de su confianza, debitar de su cuenta personal el monto de impuestos que corresponda, en la fecha que estipulen para el efecto.

Otra modalidad además de la recepción de impuestos en entidades bancarias, es la del envío de las planillas de impuestos a través de la página de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual agiliza, específicamente a finales de cada año tributario, el trabajo en las agencias tributarias, y el descongestionamiento de las mismas, para que todos los contribuyentes cumplan tanto con la obligación del envío de sus facturas fiscales, así como con el plazo previamente establecido en la ley.

1.9. La relación jurídico-tributaria

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley. Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria.



1.9.1. La obligación tributaria

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

Concepto legal de obligación tributaria: Artículo 14 Código Tributario. “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

1.9.2. El tributo

“El derecho como fenómeno cultural o producto supra-estructural aparece representado como un sistema de normas, que bien atribuyen derechos y a su vez imponen deberes. La ley es la común expresión del derecho emitido por el Estado, sin embargo, ésta

solamente es una de las formas en que se manifiesta el derecho, mas no es todo el derecho”.¹⁷

“Desde el punto de vista general, fuente significa origen, nacimiento, principio de algo.”¹⁸

Las fuentes del derecho tradicionalmente se clasifican en: formales, reales e históricas; entendiendo las primeras como los procesos de creación de las normas jurídicas, las segundas como los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas y las últimas como todos aquéllos documentos que contienen el texto de una ley que ya no se encuentra en vigencia.

Entendiendo por fuente formal o validez de la norma jurídica, la que investiga la forma que dicha norma debe tener para ser obligatoria, se consideran como fuentes del derecho procesal: la legislación, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.

Cuando se refiere al ámbito jurídico, se entiende como fuente, toda norma generadora o de creación; fuente puede entenderse también como origen de otra norma. “Es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior. También

¹⁷Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I.** Pág. 79.

¹⁸**Ibíd.** Pág. 80.

define como fuente la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la ley, y la ley es fuente del derecho”.¹⁹

1.9.3. Clasificación del Código Tributario

Según el Código Tributario, la clasificación legal de tributos se encuentra comprendido en los siguientes Artículos:

- a) Artículo 10. Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.
- b) Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- c) Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.
- d) Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

¹⁹Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 61.





CAPÍTULO II

2. La Superintendencia de Administración Tributaria

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en



todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Entre las principales funciones institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

2.1. Concepto

La Superintendencia de Administración Tributaria SAT, es creada como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica Decreto 1-98 del Congreso de la República incluyendo sus respectivas reformas. La entidad goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica y



patrimonio y recursos propios y, su objeto es ejercer con exclusividad las funciones relativas a la administración y recaudación tributaria.

2.2. Objeto y funciones de la Superintendencia de la Administración Tributaria

El objeto de la entidad estatal recaudadora de tributos de la Administración Pública guatemalteca, es ejercer con exclusividad las funciones de administración, y recaudación de tributos, contenidos específicamente en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual contiene su ley orgánica; además de ejercer las funciones específicas que establece el Artículo tres, que a continuación se detallan:

- a) “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación

y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto

de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios”.

Como consecuencia de los Acuerdos de Paz, se determinó la creación de una institución confiable y segura, para la recaudación tributaria y de esta manera el Estado pudiera cumplir con sus obligaciones de carácter social, ya que el Estado es el responsable de hacer posible la captación de los tributos para justificarlos en el manejo de los programas, entre los cuales se puede mencionar, educación, salud, seguridad y justicia entre otros; además, de la prestación de una serie de servicios públicos que son inherentes a las personas para la realización del bien común, fin supremo que debe perseguir el Estado, para lo cual mediante la creación de la Superintendencia de Administración se estableció la creación de mecanismos que hagan posibles el ingreso de los tributos a las arcas nacionales.

La administración tributaria, tiende a maximizar esfuerzos, para que los mecanismos de control mejoren el flujo de la recaudación de modo que el Estado disponga de los recursos financieros necesarios, para que la población tenga los beneficios como destinatarios de los servicios públicos relacionados.



Como ya se estableció con anterioridad, la normativa jurídica que contiene toda la normativa y fundamentación que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra regulada en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual contiene su ley orgánica; asimismo, se apoya con el código Tributario, contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, para su aplicación y cobro de tributos en todo el territorio guatemalteco.

Dentro de los principales órganos que integran la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- se pueden mencionar:

- a) **El Directorio:** es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración tributaria y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento.

- b) **Unidad Técnica del Directorio:** la misma tiene como función preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o por cualesquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen.

- c) **Superintendente de Administración Tributaria:** el Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de

Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al directorio.

- d) **Intendencia de Aduanas:** es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la república, coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la Superintendencia de Administración Tributaria en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero.
- e) **Intendencia de Fiscalización:** Es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario, coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización conforme a lo establecido en el Código Tributario.
- f) **Intendencia de Recaudación y Gestión:** la Intendencia dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria. Está integrada por los departamento de control a

entidades recaudadoras y registro de ingresos de cobranza y de gestión, atención y orientación.

- g) **Gerencia de Apoyo:** la misma es responsable de prestar los servicios de planificación, administración de recursos humanos, financieros e informáticos a la Superintendencia de Administración Tributaria y depende jerárquicamente del superintendente. No tienen jerarquía sobre las otras dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del superintendente.

- h) **Gerencia de Informática:** tiene a su cargo la coordinación con las diferentes unidades de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las Actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.

- i) **Gerencia Administrativa Financiera:** se encarga de administrar los recursos financieros y materiales necesarios, para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas, planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia; administra los procedimientos de compras y contrataciones de archivo, de almacén,



de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y los elementos de apoyo logístico.

- j) **Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional:** es la unidad técnico asesora y de apoyo, responsable de asistir a las unidades administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en las áreas de gerencia, análisis tributario y documentación e información. Coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación seguimiento y evaluación de gestión, vela por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

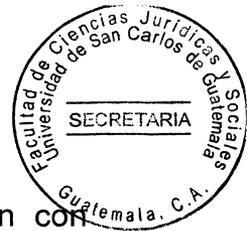
- k) **Dirección de Auditoría Interna:** es la responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos.

- l) **Dirección de Asuntos Jurídicos:** proporciona asesoría jurídica a todos los órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos, coordina con las intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes, emite

dictámenes sobre las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes y reglamentos que corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria, cumplir y hacer cumplir; emite opiniones sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria y otros relacionados.

- m) **Coordinación de Contribuyentes Especiales:** Es la responsable de dar atención a consultas y gestiones de toda naturaleza, ejercer control sobre la prestación de declaraciones y pagos y requerir el respectivo cumplimiento en los casos en que resulte necesario, ejecutar programas de fiscalización, velar por que se cumplan las disposiciones emanadas de la Superintendencia y de las intendencias, informar a las intendencias y a la Superintendencia, sobre el avance en la ejecución de los planes y programas.

Haciendo un análisis de la organización y estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, se establece que la actividad que desarrolla el Directorio, el Superintendente de Administración Tributaria, y las Intendencias tanto de Aduana, Fiscalización, Recaudación y Control, como un mecanismo que establece la forma y los procedimientos a seguir por cada una de las unidades administrativas, reguladas para la actividad tan importante que desarrolla la Superintendencia, debido a que de una buena organización, se deriva una buena optimización de los recursos y prestación de los servicios. Para el efecto, es importante conocer las principales



funciones de cada una de dichas dependencias, mismas que se describieron con anterioridad.

2.3. Fundamentación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria

La fundamentación legal para el desarrollo de las actividades que ejerce la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentran en diferentes disposiciones legales; sin embargo la fundamentación legal constitucional se encuentra en el principio de legalidad, directamente relacionado con actividad legislativa y como consecuencia de ella incide directamente en la Administración Tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente el Artículo 239 establece el principio de Legalidad para los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios, y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme 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



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 Artículo 102 del Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, establece el principio de legalidad para las contribuciones por mejoras: “Contribuciones por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Consejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro...”

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



Por otra parte el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el Artículo 19 lo siguiente: “Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

Según los considerandos de la Ley Orgánica de la Administración Tributaria, la superintendencia se encuentra desarrollando sus actividades, funciones y atribuciones a nivel nacional y aplicando los principios constitucionales, las disposiciones legales y las resoluciones internas del directorio para un mejor funcionamiento de dicha institución. En Guatemala existen algunos criterios de carácter fiscal que establece que el Código Tributario le da facultades extensivas de aplicación a normas tributarias a la Superintendencia de Administración Tributaria y en el uso y abuso de dicho derecho, es cuando existe la inobservancia a algunos mandatos constitucionales.

La Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra facultada para emitir acuerdos del directorio para regularizar algunos funcionamientos específicos y de esta forma hacer que los órganos sean más funcionales. Finalmente se puede concluir que, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su marco regulatorio tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala, partiendo del principio de legalidad en materia tributaria; en virtud que, la norma constitucional determina que la potestad exclusiva para la creación de tributos le corresponde al Organismo Legislativo

esencialmente, y la administración tributaria tiene como finalidad esencial la planificación, la programación y el cobro del tributo a los contribuyentes y responsables del mismo y la entrega al gobierno central de conformidad con los contratos celebrados entre los representantes legales de la Administración tributaria y del Organismo Ejecutivo.

2.4. Fundamento estratégico

El fundamento estratégico de la Superintendencia de Administración Tributaria, se divide en tres aspectos fundamentales, visión, misión y valores los cuales se resumen fundamentalmente en:

- a) **Visión:** ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes y sus empleados y funcionarios.
- b) **Misión:** Recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; la aplicación imparcial e íntegra de la legislación tributaria; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

c) **Valores:** los valores de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran establecidos en cinco primordiales aspectos, siendo estos los siguientes:

1. **Honestidad:** Las actitudes y acciones responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética; por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas.
2. **Responsabilidad:** se cumple oportunamente con las funciones y tareas asignadas, con disciplina y espíritu de equipo.
3. **Productividad:** el trabajo está orientado al aprovechamiento óptimo de los recursos por lo que se asegura el uso adecuado de los insumos de trabajo para la obtención de los resultados esperados.
4. **Profesionalismo:** se aplican los conocimientos con relevante capacidad y empeño en la realización de las funciones y tareas asignadas hasta conseguir los resultados esperados, con pasión por la excelencia.
5. **Integridad:** se realizan todas las funciones con rectitud, conducta intachable y coherencia en lo que se piensa, dice y hace.

2.5. Política de privacidad

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una institución creada para proteger la privacidad de su información, y también para desarrollar los mejores, eficaces y seguros servicios electrónicos, que permiten estar informado de las noticias,



sus saldos, declaraciones, pagos de impuesto, fechas de vencimiento, actualización de leyes tributarias, acuerdos, decretos, entre otros; con esto la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, pretende brindar transparencia en su operación al permitirle acceder a la información registrada en sus sistemas.

“Se puede recorrer la mayor parte de su sitio web sin necesidad de proporcionar información personal alguna. Sin embargo, en ocasiones se necesitará información para poder proporcionar los servicios que solicita, y en esta declaración de privacidad se explica cómo se recopilan y utilizan los datos. Al utilizar www.sat.gob.gt o cualquier otro subdominio bajo éste, se acepta las prácticas de utilización de datos descritas en esta declaración. Aplicaciones especiales brindadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, pueden contener términos de servicio que apliquen de forma específica para cada caso en particular, los cuales se mostrarán al usuario al momento de que se registre para el uso de las aplicaciones. El desconocimiento de las presentes políticas de privacidad, no le eximen de su observancia; en virtud que, las mismas se encuentran visibles y disponibles en cualquier momento en el sitio web de la página”.²⁰

2.5.1. Recopilación de información personal del contribuyente

Cuando se necesite información que permita identificar a las personas de manera individual, o bien obtener datos de información personal, o que permita poner en contacto personas con la Superintendencia de Administración Tributaria, se le pedirá a

²⁰ Manzanero y Gómez Reynoso. **Ob. Cit.** Pág. 76.

las personas explícitamente. Normalmente, esta información se solicita cuando esta accediendo a uno de los servicios electrónicos o cuando se suscribe a un servicio de información electrónica; como por ejemplo, una lista de noticias por correo electrónico o correo postal.

Habitualmente, la información personal que se recopila en la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria, se limita al número de identificación Tributaria, la dirección de correo electrónico, pero puede incluir otra información si es necesaria para proporcionarle el servicio que haya solicitado. Adicionalmente, el servidor y las aplicaciones del portal de la Superintendencia de Administración Tributaria, registran bitácoras de acceso estándares a cualquier servidor de páginas web.

2.5.2. Utilización de la información personal

La Superintendencia de Administración Tributaria, proporciona los medios para que la información personal sea correcta y se encuentre actualizada. Aún así para actualizarla deberá presentarse a la oficina tributaria más cercana a su localidad.

La Superintendencia de Administración Tributaria utiliza la información personal para tres propósitos principales:

- a) Ayuda a buscar servicios de información.



b) Ayuda a crear y a proporcionar el contenido más relevante para el usuario.

c) Hacer de conocimiento del usuario, la información relevante a las fechas de vencimiento, los pagos y los servicios en línea, así como de servicios en oficinas tributarias y/o aduanas.

La información que se recopila en el sitio web de la Superintendencia de Administración Tributaria, es para uso exclusivo de los sistemas de información de servicios electrónicos, la cual será transmitida a otros departamentos dentro de la institución en los casos en que amerite, como solicitud de información declaraciones, consultas y otros. Únicamente se traslada la información indispensable para atender el requerimiento realizado por el usuario.

Por ningún motivo esta institución divulga esta información a ninguna entidad privada o gubernamental. La información se revelará únicamente, si así lo exige la ley o si de buena fe considera que dicha acción es necesaria para cumplir la ley o con los mandatos de los procesos legales que afecte a la Superintendencia de Administración Tributaria o al sitio; proteger y defender los derechos de los sitios web, y actuar en circunstancias urgentes, para proteger la seguridad personal de los contribuyentes y/o usuarios del sitio web”.²¹

²¹ *Ibíd.* Pág. 78.



2.5.3. La seguridad de su información personal

La Superintendencia de Administración Tributaria, protege firmemente la seguridad de la información personal y respeta dichas políticas de privacidad en todo momento. Se protegen cuidadosamente los datos ante la pérdida, el uso malintencionado, el acceso no autorizado o la divulgación, alteración o destrucción.

La información personal del usuario nunca se comparte fuera de la institución; excepto con las condiciones explicadas con anterioridad. En la Superintendencia de Administración Tributaria los datos se almacenan en servidores que cuentan con medidas de seguridad de clase mundial y que ya han sido sometidos a auditorias para garantizar su nivel de seguridad.

El usuario también es responsable de la protección de su información, quien debe asegurarse de que ninguna otra persona tenga acceso a su información personal, número de identificación tributaria NIT, o claves de acceso; por lo tanto, es importante que el usuario no las comparta con nadie.

2.5.4. Cookies

Para que el contribuyente pueda asegurarse que los servicios electrónicos serán seguros, en los sitios web se utilizan cookies para recopilar información del usuario mientras este se encuentre dentro de uno de los servicios proporcionados. Luego que el

usuario no utilice el servicio en un periodo de tiempo de 30 minutos, no podrá proseguir con ninguna actividad, por lo cual deberá volver a ingresar al sistema y así continuar con la navegación dentro de los servicios en línea. Esta permite que ninguna otra persona pueda utilizar su información bajo ninguna circunstancia. No se realiza seguimiento del uso del sitio por parte del contribuyente y/o usuario en general.

Los cookies se utilizan para identificar al usuario que ingresa a las consultas en línea, y no permitir el uso indebido de éstos, así como no permitir que otras personas ingresen y tengan acceso a datos confidenciales bajo ningún concepto, motivo o circunstancia.

2.5.5. Cambios en la declaración del contribuyente

La Superintendencia de Administración Tributaria SAT, actualiza la declaración de privacidad en algunas ocasiones, cuando cree conveniente, sin previa notificación. Al hacerlo, también se modifica la fecha de la última actualización, que aparece al principio de la declaración de políticas de privacidad. Si se producen cambios importantes en esta declaración, la Superintendencia de Administración Tributaria lo comunicará mediante un aviso destacado en su sitio web o por correo electrónico.



CAPÍTULO III

3. Análisis al Impuesto Sobre la Renta

Previo a entrar de lleno, a conocer lo que es el Impuesto Sobre la Renta, y que porcentaje de recursos de los contribuyentes grava, se debe de establecer o definir, que es un impuesto.

Impuestos: “son aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyente) la carga de los gastos públicos”.²²

La aplicación de los impuestos debe ser en forma justa y equitativa, gravando a los individuos quienes están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. Los impuestos deben ser precisos y no arbitrarios, claros y concisos tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. Pues de otra manera el que paga impuestos al Estado puede ser víctima de una administración abusiva.

La justicia y la precisión requieren un alto grado de racionalidad en los métodos de la aplicación de los tributos, pues las personas deben ser tratadas de una misma manera sin discriminación alguna. La justicia en la imposición de tributos, puede lograrse solamente si se asegura a los contribuyentes de imparcialidad en el trato. Esta

²² Ossorio Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales*. Pág. 175.



imparcialidad es lo que aquí se entiende como neutralidad por lo tocante a gravámenes o impuestos.

Los tratadistas que estudian la aplicación de tributos en los campos del derecho y de la economía reconocen que no es una tarea sencilla la obtención de recursos en esta era moderna, pues actualmente se aplica la llamada justicia seca, que es lo que se considera lo mejor para obtener buenos resultados.

“Estas ideas de igualdad, imparcialidad o neutralidad tienen aplicación muy amplia en el campo de los impuestos que se apliquen, esto es si las empresas grandes pagan los impuestos que les corresponde, lo mismo que los demás contribuyentes equitativamente en proporción a sus ingresos o a su riqueza. La evasión y la invalidación de impuestos son problemas importantes para quienes están interesados en la neutralidad. La aplicación de un impuesto que podría ser el mejor del mundo, perdería el favor del público rápidamente si no pudiera ser puesto en vigor más allá de un nivel del 80%.

En nuestro medio, la aplicación de los impuestos consiste en la creación de leyes tributarias por los legisladores, pero dado que en su mayoría de casos los gobiernos han sido antidemocráticos, que han dejado sin efecto la Carta Magna, han aplicado reformas tributarias sin el estudio previo y sin hacer un ensayo ante el contribuyente como lo hacen otros países, tal es el caso de la aplicación del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor con el Decreto Ley 229, emitido durante el gobierno militar del

Coronel Enrique Peralta Azurdia y el Impuesto al Valor Agregado, que cobró vigencia a partir del mes de agosto de 1983, cuando gobernaba de facto el General Efraín Ríos Montt. En la actualidad se han hecho reformas a estos impuestos, considerados como los más importantes del país.

En esta misma época se le hicieron reformas a la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas Cerveza y otras Bebidas, el cual derogó el Decreto 536 por el Decreto Ley 74-83, que en el caso de la cerveza se cambió el sistema de recaudación del impuesto, que antes era por la producción y con el nuevo Decreto se aplica por el consumo. En investigaciones realizadas se ha comprobado que con este sistema el fisco ha sido perjudicado. Estos errores de aplicación se deben a que los decretan, sin hacer un estudio concienzudo y sistemático de las formas vigentes de recaudación de impuestos, debido a que el personal que realiza los estudios previos es en su mayoría teóricos, pues se nombran profesionales que no tienen la experiencia necesaria y desconocen el campo de acción de estos impuestos.”²³

En la actualidad el gobierno de turno ha reformado las leyes tributarias por el medio del poder legislativo, pero sin estudiarlas previamente, aplicándolas precipitadamente, lo que se denomina justicia seca.

²³ Manzanero y Gómez Reynoso. **Curso de derecho administrativo económico**. Pág. 75.

En conclusión se puede establecer que, la aplicación de los impuestos no lo hace directamente la Superintendencia de Administración Tributaria, sino el Congreso de la República de Guatemala directamente, concretándose la Superintendencia de Administración Tributaria, únicamente a la recaudación, administración y fiscalización de los impuestos que sean previamente decretados.

La ciencia fiscal ha generado a través de los muchos años de estudio, diversos tópicos sobre el campo de los impuestos, muchos de los cuales son de orden doctrinal, sin embargo todos pertenecen a un orden sistemático de los fenómenos estudiados que contribuyen al mejor estudio y análisis de los impuestos. Ahora bien, estas clasificaciones son variadas y atienden a criterios diversos en función de la naturaleza de los impuestos, y entre los más difundidos se pueden encontrar:

- a) Impuestos ordinarios y extraordinarios,
- b) Impuestos directos e indirectos,
- c) Impuestos reales y personales,
- d) Impuestos proporcionales y progresivos,
- e) Impuestos objetivos y subjetivos; y,
- f) Impuestos periódicos e instantáneos.



3.1. Antecedentes al Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta más antiguo del cual se tiene noticia en Europa es el célebre impuesto inglés *Income Tax*, creado por el segundo Pitt en 1799, para obtener los medios económicos necesarios contra la Revolución Francesa y las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Su recaudación se hizo mediante un llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas.

En América, el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, durante la guerra civil y hasta el año 1871, implantó casi para los mismos fines, esta clase de tributo. En 1884 vetó una nueva ley en la que en forma más o menos sistemática, estableció este tipo de gravamen; pero antes de transcurrir un año de su vigencia fue declarada inconstitucional, porque habiéndose impuesto un gravamen directo, no se observó lo estatuido en el Artículo 1º. Sección 11, cláusula 3 de la Constitución Federal que ordenaba que los representantes y las contribuciones directas se repartieran entre todos los Estados en proporción al número respectivo de sus habitantes.

El establecimiento del impuesto sobre la renta en Guatemala tiene su propia historia, la que muestra un abanico de reformas y contra reformas tributarias, en la mayoría de gobiernos, siendo el resultado casi siempre el mismo; excesivo gasto, poca recaudación y constante déficit, dejándonos como herencia un Estado desconcertado, incapaz, débil en su economía debido a la mala recaudación de este impuesto.



3.2. Definición

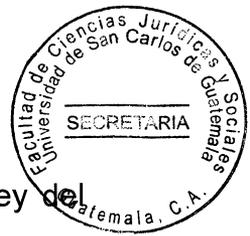
El impuesto sobre la renta, es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios constitucionales de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas de acuerdo con sus circunstancias personales y patrimoniales.

Hay que precisar que la renta disponible de las personas físicas es la que se somete a gravamen; es decir, el resultado de aminorar su renta total (rendimientos, ganancias y pérdidas e imputación de rentas) en el importe destinado a cubrir las necesidades del sujeto y las de los que de él dependen (mínimo personal y familiar).

3.3. Objeto

Todo impuesto origina una relación jurídica tributaria y el presupuesto de ésta se denomina hecho imponible, el cual consta de un elemento objetivo, consistente en el aspecto o situación particular de la vida real que la ley toma como punto de referencia y de otro elemento de naturaleza subjetiva, mediante el cual se opera la vinculación entre los sujetos que realizan el aspecto o se colocan en la situación presupuestada por la ley.

Los nombres que se utilizan para los distintos tributos, se toman generalmente del elemento objetivo que integra el hecho imponible y en función del cual se establece el gravamen. Es más, el nombre del impuesto, tomado de este elemento material, delimita



al mismo tiempo el alcance de aplicación de la ley, en ese orden de ideas la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala, como su nombre indica, aún sin analizar su contenido, su objeto de regulación; o bien el elemento objetivo que conforma el hecho imponible de este gravamen es la renta.

Como se establece en el Artículo uno del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica: “Objeto. Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.

Para poder comprender y desarrollar el objeto del impuesto sobre la renta, se debe establecer como primer punto que es renta. A grandes rasgos renta es una apreciación monetaria, en donde existe reciprocidad y regularidad, es diferente al capital, renta puede ser una utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra.

“Renta es el conjunto de utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que permanece inamovible, independiente y diferenciado de aquellas”²⁴, o bien “renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio

²⁴ Flores Valeriano, Enrique. **El impuesto sobre la renta: doctrina, legislación y práctica**. Pág. 134.



durante un período de tiempo determinado, generalmente un año y cuya continuidad de
afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible”.²⁵

3.4. Sujetos del Impuesto Sobre la Renta

Los sujetos del Impuesto Sobre la Renta, se dividen en sujeto activo y pasivo, indicando con ellos al Estado y sus entidades como acreedores del impuesto y al particular como deudor del mismo; respectivamente, no se debe reconocer al Estado con un poder imperio absoluto al imponer éste el impuesto; en virtud que, el mismo actúa en un marco de legalidad, por lo que la relación del Estado y los particulares debe verse como una relación jurídica.

- a) **Sujeto Activo:** Si bien en las relaciones de derecho común cualquier persona con capacidad legal puede asumir los papeles de acreedor y deudor, en materia de Derecho Público específicamente en materia de Derecho Tributario, solamente el Estado puede convertirse en titular del derecho de crédito o en otras palabras, imponer gravámenes a su favor y contra su pueblo, apareciendo entonces la significación más o menos exacta de sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo del pago del Impuesto Sobre la Renta, únicamente puede ser el Estado, el que sin embargo, por las facultades que ostenta, puede descentralizarse por región,

²⁵ *Ibíd.* Pág. 135.



invistiendo a las instituciones y municipalidades, de la facultad de recaudar, controlar y administrar los impuestos establecidos a su favor, como entidades delegadas.

b) Sujeto pasivo: es la persona que jurídicamente deviene obligada para con las finanzas públicas a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. El sujeto pasivo de la relación tributaria, es la persona capaz con arreglo al Derecho Tributario para soportar el gravamen.

En la legislación referida a este extremo, específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo tres se establece: “contribuyentes: son contribuyentes del impuesto las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

Para los efectos de esta ley, los entes, patrimonio o bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos de participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y la demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas....”



El sujeto pasivo, a su vez la legislación guatemalteca lo subdivide de la siguiente manera:

El Artículo 18 del Código Tributario, del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece que: “sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables.”

Al respecto la calidad de contribuyentes se cita en al Artículo 21 del mismo cuerpo legal anteriormente mencionado, el cual indica: “Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. Del mismo modo, la calidad de responsables se encuentra citada en el Artículo 25 del mismo cuerpo legal, que establece: “obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Asimismo es responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable si pagare la obligación tributaria con dinero propio tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”

Se puede establecer entonces, que la legislación guatemalteca, reconoce a varios sujetos pasivos, que pueden ser independientes del principal, que sin tener la calidad de contribuyente, son responsables del cumplimiento de la obligación tributaria o aun



teniéndola serán responsables solidariamente con otros obligados. Al respecto en el presente trabajo de investigación se establecen los sujetos pasivos solidarios y los responsables. La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor y la responsabilidad solidaria implica una dualidad de sujetos deudores al mismo nivel; en virtud que son titulares de la deuda tanto el contribuyente como el responsable, a tal grado que el cumplimiento total de la deuda se puede exigir a cualquiera de ellos y con que uno pague, cualquiera que éste sea, aquélla se extingue respecto de los dos.

3.5. Fundamentación legal del Impuesto Sobre la Renta

La fundamentación legal del Impuesto sobre la Renta se encuentra en el principio de legalidad, enmarcado en la Constitución Política de la República de Guatemala; el cual a su vez se encuentra regulado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.6. Base o renta de la imposición del impuesto sobre la Renta

“La base tiene la finalidad de determinar los incrementos económicos del patrimonio, para los efectos de la aplicación del impuesto; es decir, establecer la base de la imposición.”²⁶

²⁶ De pina Vara, Rafael. **Diccionario de Derecho**. Pág. 23.

Teóricamente, esta meta común permite en cualquiera de ellos, hacer valer el siguiente concepto de base: “Unidad indivisa en la persona del titular, de todos los ingresos, prestaciones y utilidades que a ella afluyen en el período de imposición, deducidos los gastos, pero no las liberalidades.”²⁷

Lo anterior, en otras palabras, desarrolla la idea de una renta global del contribuyente; en virtud que, es la materia del gravamen y que esta unidad indivisible no mira a las fuentes parciales de los ingresos que la forman.

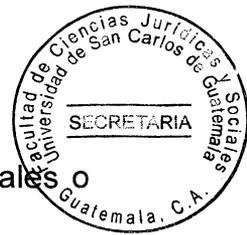
“La base es la unidad económica indivisa de la totalidad de ingresos que, considerados tales por la ley y provenientes de las fuentes establecidas por la misma, afluyen al contribuyente durante el año impositivo, considerado éste independientemente del que lo preceda y del que le siga en cuanto a los resultados de pérdidas y ganancias, con abstracción de los elementos que no forman parte de la renta bruta y de las deducciones legalmente autorizadas en el mismo período contributivo.”²⁸

La base del impuesto tiene como elementos constitutivos de si misma; entre otras, la renta bruta y la renta neta.

La renta bruta se encuentra definida en el Artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual indica: “principios generales. Constituye renta bruta el conjunto de

²⁷ Flores. **Ob. Cit.** Pág. 148.

²⁸ Ahumada Guillermo. **Tratado de finanzas públicas.** Pág. 45.



ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza; gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.”

Ahora bien, la renta neta será determinada deduciendo de la renta bruta el importe de los gastos ordinarios y necesarios del período contributivo debidamente comprobados, que hayan sido pagados o incurridos en la producción de la renta, tal y como se establece en el Artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para aquellos contribuyentes que hayan optado por el régimen del impuesto citado en el Artículo 72 de la misma ley.

3.7. Regímenes del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta es, el que como su nombre lo indica y como ya quedó previamente establecido, recae sobre las rentas o ganancias de cualquier actividad económica que se realice en el territorio nacional. Lo deben pagar las personas que prestan sus servicios ya sea estos profesionales y técnicos, los propietarios de negocios o comerciantes, las empresas o sociedades y quienes trabajan en relación de dependencia, que ganen más de Q36,000.00 al año.

Los Artículos 44 y 44 A, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece el régimen general del mismo, ya sea para personas individuales y/o jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos o para aquellas personas individuales o jurídicas no mercantiles, Artículos dentro de los cuales se fija como tipo



impositivo el cinco por ciento (5%) a pagar sobre su renta imponible. Se hace salvedad que lo que a continuación se describe, ya se encuentra reformado por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

- a) Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 3 de esta Ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el Artículo 37 "B", un tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva y a falta de ésta directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos.

- b) Los contribuyentes inscritos en este régimen de pago del Impuesto Sobre la Renta, que deseen efectuar todos los pagos directamente a la Administración Tributaria, deberán solicitar ante la Superintendencia de Administración Tributaria la autorización respectiva, la que deberá ser resuelta en un plazo no mayor a quince días. La Superintendencia de Administración Tributaria no autorizará aquellos casos de contribuyentes que no cuenten con solvencia fiscal.

Las personas, entes o patrimonios a que se refiere este régimen deberán indicar en las facturas que emitan que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%), o cuando



estén autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a efectuar todos los pagos directamente, deberán hacerlo constar en la factura, identificando la autorización respectiva.

- c) Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala y sus reformas, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta, rentas a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala sujetas al régimen de retención definitiva, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta Ley, que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, retendrán sobre el valor de los pagos el cinco por ciento (5%), en concepto de Impuesto Sobre la Renta, emitiendo la constancia de retención respectiva.

Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este Artículo, deberán enterarse a las cajas fiscales conforme lo establece el Artículo 63 de esta Ley.

- d) Si el contribuyente vende bienes, presta servicios o realiza su actividad mercantil con personas individuales que no lleven contabilidad, o si no se le hubiere retenido el impuesto, deberá aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención, y pagar por medio de declaración jurada el impuesto directamente a la Administración Tributaria, en forma



mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva, utilizando los formularios que proporcionará la Superintendencia de Administración Tributaria al costo de su impresión o por los medios que ésta determine.

- e) Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentar un aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período en que desean inscribirse, o al inscribirse como entidad nueva ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
- f) Las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, y los que obtengan ingresos por concepto de dietas, así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible a que se refiere el Artículo 37 "B" de esta Ley, el tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva y a falta de ésta directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos. Los contribuyentes a que se



refiere este artículo, indicarán en las facturas que emitan, que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%).

- g) Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala y sus reformas, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta, rentas a personas individuales o jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país, que presten los servicios indicados en el primer párrafo de este artículo, retendrán sobre el valor de los pagos o acreditamientos el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto Sobre la Renta, debiendo emitir la constancia de retención respectiva.

Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este Artículo, deberán enterarse a la Superintendencia Administración Tributaria, conforme lo establece el Artículo 63 de esta Ley.

Cuando las personas descritas en el primer párrafo de este Artículo presten servicios a personas individuales que no lleven contabilidad completa, o cuando por cualquier causa no se les hubiere retenido el impuesto, deberán aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto por medio de declaración jurada directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el



ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria, al costo de su impresión o por los medios que ésta determine.”

Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, deberán presentar un aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período o al inscribirse como entidad nueva ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Asimismo, el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece el régimen optativo de pago del impuesto, al cual como su nombre lo indica pueden optar las personas señaladas en los Artículos 44 y 44 “A” de la ley citada; en este régimen optativo se fija como tipo impositivo el treinta y uno por ciento (31%) a la renta imponible establecida de la renta bruta menos, los costos y gastos necesarios para producir y conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas, el cual dentro de su características se pueden establecer las siguientes:

“Las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 3 de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el Artículo 44 “A”, podrán optar por

pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme a los Artículos 38 y 39 de esta ley, y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%). En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual.

El período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente. Para el caso de contribuyentes que realicen actividades temporales menores de un año, la Superintendencia de Administración Tributaria, a solicitud de los mismos, podrá autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, los cuales iniciarán y concluirán en las fechas en que se produzca la iniciación y el cese de la actividad, respectivamente.

Los contribuyentes que opten por este régimen, deberán cumplir con lo siguiente:

1. Llevar contabilidad completa en libros habilitados por la Superintendencia de Administración Tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 46 de esta ley.
2. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el Artículo 61 de la ley.
3. Presentar la declaración anual a que se refiere el Artículo 54 de la ley, calculando y pagando el impuesto. Para el caso del Contribuyente Especial, calificado como tal conforme lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de



Administración Tributaria, así como todos los contribuyentes amparados en los Decretos Números 29-89 y 65-89, ambos del Congreso de la República de Guatemala, adjunto a la declaración anual, deberán presentar sus estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoría independientes.

4. Presentar, adjunto a la liquidación definitiva anual, información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, en medios magnéticos o electrónicos de uso común y en las formas que para el efecto defina la Superintendencia de Administración Tributaria.
5. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase -sujeto a pagos trimestrales-.

Únicamente a los contribuyentes que adopten este régimen, les son aplicables las disposiciones de los Artículos 50, 51 y 52 de esta ley, cuando corresponda.

Para optar por el régimen anteriormente referido, los contribuyentes deberán presentar previamente un aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el primer mes de vigencia de esta ley o al inscribirse como entidad nueva ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Quienes opten por este régimen podrán cambiarlo únicamente previo aviso presentado en el mes anterior al inicio del año calendario.



CAPÍTULO IV

4. Análisis de las Reformas al Impuesto Sobre la Renta, por parte del Congreso de la República de Guatemala, y su incidencia en la clase media guatemalteca.

Las leyes de Actualización Tributaria, y las Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando; contienen 258 artículos, y conjuntamente aspiran a lograr una reforma profunda del sistema impositivo guatemalteco.

Claramente la obtención rápida y abundante de recursos adicionales no fue el único objetivo de la reforma, ya que de lo contrario, el Ejecutivo pudo haber propuesto elevar la tasa del Impuesto al Valor Agregado, modificando sólo un Artículo de una ley, y no asumir el costo político de aprobar un cuerpo de legislación tan voluminoso como el aprobado. Los objetivos de la reforma que respondieron a los planteamientos de cumplir la meta de los Acuerdos de Paz para la carga tributaria; asegurar más recursos para la inversión social, seguridad, justicia e infraestructura, mejorando la competitividad; fortalecer la tributación directa, reformando integralmente el Impuesto Sobre la Renta; contribuir a la estabilidad económica fortaleciendo la economía para enfrentar choques externos; mejorar la calificación de riesgo del país; reducir la competencia desleal vía el combate a la evasión tributaria; perseguir penalmente el contrabando y las asociaciones ilícitas del crimen organizado, destinadas a evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y definir reglas claras y estables.



La reforma contiene medidas que tienen el potencial de generar recaudación relativamente rápido. Entre ellas el régimen de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, el IMPRIMA y el ISCV (este último hasta 2013, por disposición del Código Tributario). Otras medidas requieren desarrollo de capacidades institucionales como el control de precios de transferencia o la creación de tribunales especializados en materia tributaria y aduanera, cuyo potencial de recaudación, en el mejor de los casos, es a mediano plazo, es decir, no antes de un periodo de por lo menos 5 años. Sin embargo, no por no tener un potencial recaudatorio de corto plazo, deben menospreciarse las reformas que prometen ingresos adicionales de más largo aliento.

En Guatemala, las cifras oficiales para la carga tributaria son los ingresos tributarios netos, descontando las devoluciones al sector exportador de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, sin incluir las contribuciones a la seguridad social, a precios corrientes de cada año, como porcentaje del producto interno Bruto en términos nominales.

El éxito o fracaso de estas nuevas legislaciones, y de la gran mayoría de la reforma aprobada depende de la Superintendencia de Administración Tributaria, en varios sentidos. Como suele ocurrir, este es un factor difícil de cuantificar, y que depende de factores como la voluntad política para fortalecer la institucionalidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, o de respaldar política y operativamente sus acciones.

Una Superintendencia de Administración Tributaria, que pretenda actuar aisladamente, careciendo del respaldo de las autoridades del Organismo Ejecutivo, de las fuerzas de seguridad y del sistema de justicia, ciertamente fracasará en lograr el éxito de esta reforma. De hecho, en un esquema de aislamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, con o sin reforma, en vez de una mejora en los ingresos tributarios, Guatemala sufriría un incremento en la evasión tributaria y el contrabando. Así, la evaluación del impacto en términos de recaudación adicional potencial por cada una de las medidas aprobadas en la reforma, lleva consigo una dosis considerable de incertidumbre.

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

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual contiene la Ley de Actualización Tributaria, fue publicado el cinco de marzo de 2012, dentro del cual se crea prácticamente una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, la Ley Aduanera Nacional, Reformas al Impuesto al Valor Agregado, Reformas a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Reformas a la ley del Impuesto de timbres fiscales y las disposiciones finales. Para efectos del presente trabajo de investigación, únicamente se desarrollará las reformas emitidas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, tiene al final el libro VII, las disposiciones finales y transitorias, dentro de las cuales existen dos errores significativos. El tema deviene de la forma en que las normas entran en vigencia y cómo se interpretan esos conflictos de leyes en el tiempo, como se establece. Conforme al mismo Código Tributario, las leyes tributarias dictadas en diferentes tiempos, entrarán en vigencia conforme las reglas contenidas en el artículo siete, entre ellas que regirán desde la fecha que en ellas se establecen. Si no se establece fecha, ocho días después de su publicación.

El Artículo 181 establece que entrará en vigencia ocho días después de su publicación, salvo las disposiciones y reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que entrarán en vigencia el primero de enero de 2013; es decir, las disposiciones finales, transitorias y derogatorias del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, entran en vigencia el 13 de marzo de 2012, las consecuencias que esto implica son las siguientes:

- a) El Artículo 178 reforma el literal f) del Artículo cuatro del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, el cual queda así: “f) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este Impuesto.”

Esto significa que las personas que se encuentran bajo el régimen del Artículo 44 del Impuesto Sobre la Renta actual que es del cinco por ciento 5% por actividades mercantiles dejan de estar exentas del Impuesto de Solidaridad desde el 13 de marzo de 2012. Claro que hay argumentos constitucionales que dirán que a estos contribuyentes se les estaría violando su capacidad de pago y que parece evidente que todo proviene de un error del legislador, el texto es claro en cuanto a que expresamente lo modifica y esa modificación no está sujeta a la entrada en vigencia del nuevo Impuesto Sobre la Renta, cosa que el Congreso de la República de Guatemala debió dejar previamente establecido.

b) El segundo error se encuentra en el Artículo 180 numeral 4 del Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula:

“ARTICULO 180. Derogatorias. Se derogan:

1. El Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, y sus reformas, a partir de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta contenido en el libro I de esta Ley.
2. El Decreto Número 26-95 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros y sus reformas, a partir de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta contenido en el libro I de esta Ley.
3. El numeral ocho del Artículo dos, de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, siempre que entre en vigencia el gravamen

a la distribución de dividendos en el Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Libro I de esta Ley.

4. El Artículo 12 del Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República de Guatemala.
5. Se derogan todas las disposiciones legales que se opongan a lo establecido en esta Ley.”

El Artículo anterior establece claramente que queda completamente derogado el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su totalidad; es decir que, además de las disposiciones contenidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012, no puede utilizarse ningún otro Artículo o norma concerniente al Impuesto Sobre la Renta, y es un claro ejemplo de que no tomaron en cuenta que lo establecido en dichos Decretos, son únicamente reformas a ciertos Artículos y no a la totalidad de la ley en mención, en todo caso se hubiera decretado una nueva ley.

El punto cuatro, en donde se establece que el Artículo 12 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República de Guatemala, contiene la disposición por la cual no debe pagarse ISR en los intereses que se pagan a bancos extranjeros. Es la famosa norma de primer orden, con esto, los intereses desde el 13 de marzo de 2012, estarán gravados y deberá retenerse el diez por ciento (10%) en ellos; esto resulta injusto, discriminatorio y evidentemente es un error del legislador, así como una doble

tributación; sin embargo la única manera de corregir un error del legislador, es legislando.

4.2. Análisis a las disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Las reformas establecidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran vigentes desde el 25 de febrero de 2012, salvo las cuestiones que por disposiciones superiores no pudieron entrar en vigencia en dicha fecha. Dentro de ésta normativa vino el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, a la ley "FAT", (Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria), Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y Código Tributario. En el trabajo de investigación que no ocupa se desarrollarán únicamente las reformas establecidas al Impuesto Sobre la renta.

A continuación se detallará los Artículos que sufrieron modificación al Decreto 26-92 Del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales quedaron de la manera siguiente:

- a) Se reforman los párrafos tercero y cuarto del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, los cuales quedan así: "Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales:



Las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios y a quienes la Superintendencia de Administración Tributaria autorice, cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, con una tarifa del cinco por ciento (5%) si se trata de compra de bienes, y seis por ciento (6%) por la adquisición de servicios, calculado sobre la renta presunta del importe facturado, menos el Impuesto al Valor Agregado retenido.

En cada factura especial que emitan por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios, deberán consignar el monto del impuesto retenido y la copia de dicha factura especial servirá como constancia de retención de este impuesto, la cual entregarán al vendedor de bienes o prestador de servicios. Las retenciones practicadas las deberán enterar a las cajas fiscales conforme lo establece el Artículo 63 de esta Ley".

b) Se adiciona un último párrafo al inciso b) del Artículo 37 el cual queda de la manera siguiente: "Los planes de previsión social de capitalización individual a que se refiere esta literal, deberán corresponder expresamente a planes de previsión para jubilación y contar con la debida autorización de la autoridad competente, para funcionar como tales".



c) Se reforma el Artículo 39, el cual queda así: "Artículo 39. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el artículo anterior, no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes:

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

En particular, los gastos financieros incurridos por la obtención de recursos utilizados para la realización de inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias, en tanto dichos títulos de crédito estén exentos de impuestos por mandato legal.

Los contribuyentes no deben deducir los costos y gastos directos en que se incurra para producir las rentas exentas o no afectas; para ello, deben registrarlos en cuentas separadas, a fin de deducir sólo los que se refieren a operaciones gravadas. Si no se llevan cuentas separadas, se calculan los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.

2. Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de retener y pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando corresponda. Serán deducibles una vez se haya enterado la retención.

3. Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y otras

disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos y contratos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.

4. Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente Ley permite.
5. Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
6. Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de importación y su recibo autorizado de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior.
7. Los consistentes en bonificaciones con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.
8. Los de erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado. En particular, toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos, pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas; las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios; así como las sumas que abonen o paguen las comunidades de



bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros, dividendos en cuenta de utilidades o retorno de capital.

9. Los de intereses pagados que excedan al valor de multiplicar la tasa de interés por un monto de tres veces el activo neto total promedio que resulte de la información presentada por el contribuyente en sus declaraciones juradas anuales. Para efectos de la presente literal se entiende como activo neto total promedio, la suma del activo neto total del cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta y anexos de cada período de liquidación definitiva, divididos entre dos.

El activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente. La limitación prevista en este inciso no será de aplicación a entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos.

10. Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y administradores, así como los créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices, sus sucursales, agencias o subsidiarias.
11. Los provenientes de cuentas incobrables, cuando se trate de contribuyentes que operen sus registros bajo el método contable de lo percibido.



12. Los de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas para los fines de determinar los resultados de una y otra clase de inversiones.
13. Los de mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.
14. Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
15. Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficiario o a quien contrate el seguro.
16. Los incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, sólo se considerará deducible, salvo prueba en contrario, el cincuenta por ciento (50%) del total de dichos gastos y depreciaciones.

17. El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que conste en la Matrícula Fiscal o en Catastro Municipal. Esta restricción no será aplicable a los contribuyentes que realicen mejoras permanentes o edificaciones a bienes inmuebles que no son de su propiedad, ni a los propietarios de bienes inmuebles que realicen mejoras que no constituyan edificaciones, siempre que dichas mejoras no requieran, conforme a las regulaciones vigentes, de licencia municipal de construcción.

En el caso de las depreciaciones que se han venido aplicando antes de la vigencia de esta Ley, y que exceden el valor base, el contribuyente podrá continuar con la depreciación de los mismos como gasto deducible, únicamente si demuestra la inversión efectivamente realizada en los inmuebles.

18. El monto de las donaciones realizadas a organizaciones no gubernamentales, asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social, iglesias y entidades de carácter religioso, que no cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.

19. El monto de costos y gastos del período de liquidación que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de la renta bruta. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción.

La disposición del primer párrafo de esta literal, no es aplicable a los contribuyentes que tuvieren pérdidas fiscales durante dos (2) períodos de liquidación definitiva anual



consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados.

Para el efecto, los contribuyentes deberán presentar informe, previo a que venza la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que hace referencia el Artículo 54 de la presente Ley, por medio de declaración jurada prestada ante notario, acompañando los estados financieros auditados y medios de prueba documental que acrediten tales extremos.

Para efectos de la aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

La Superintendencia de Administración Tributaria, puede realizar las verificaciones para comprobar la veracidad de lo declarado y documentación acompañada, con posterioridad de haber sido presentada.

d) El Artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se reformo conforme a lo siguiente: "artículo 44. Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos. Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta Ley, que



desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el Artículo 37 "B", un tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva y a falta de ésta directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos.

Los contribuyentes inscritos en este régimen de pago del Impuesto Sobre la Renta, que deseen efectuar todos los pagos directamente a la Superintendencia Administración Tributaria, deberán solicitar ante ésta la autorización respectiva, la que deberá ser resuelta en un plazo no mayor a quince días. La Superintendencia de Administración Tributaria no autorizará aquellos casos de contribuyentes que no cuenten con solvencia fiscal.

Las personas, entes o patrimonios a que se refiere este régimen deberán indicar en las facturas que emitan que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%), o cuando estén autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria a efectuar todos los pagos directamente, deberán hacerlo constar en la factura, identificando la autorización respectiva.

Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala y sus reformas, Decreto Número 2-70 del Congreso



de la República de Guatemala, u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta, rentas a personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala sujetas al régimen de retención definitiva, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de esta Ley, que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, retendrán sobre el valor de los pagos el cinco por ciento (5%), en concepto de Impuesto Sobre la Renta, emitiendo la constancia de retención respectiva.

Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este Artículo, deberán enterarse a las cajas fiscales conforme lo establece el Artículo 63 de esta Ley.

Si el contribuyente vende bienes, presta servicios o realiza su actividad mercantil con personas individuales que no lleven contabilidad, o si no se le hubiere retenido el impuesto, deberá aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención, y pagar por medio de declaración jurada el impuesto directamente a la Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquel en que emitió la factura respectiva, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria al costo de su impresión o por los medios que ésta determine.

Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentar un aviso a la Administración Tributaria,

durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período en que desean inscribirse, o al inscribirse como entidad nueva ante la Administración Tributaria."

- e) El Artículo 44 A, lo reformó el Artículo 5 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, quedando conformado de la siguiente manera: "Artículo 44 "A". Tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles. Las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, y los que obtengan ingresos por concepto de dietas, así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil, o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible a que se refiere el Artículo 37 "B" de esta Ley, el tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

Dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva, y a falta de ésta directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos. Los contribuyentes a que se refiere este artículo, indicarán en las facturas que emitan, que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%).

Las personas que tengan obligación de llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio de Guatemala y sus reformas, Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, u otras leyes, y que paguen o acrediten en cuenta,



rentas a personas individuales o jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país, que presten los servicios indicados en el primer párrafo de este artículo, retendrán sobre el valor de los pagos o acreditamientos el cinco por ciento (5%) en concepto de Impuesto Sobre la Renta, debiendo emitir la constancia de retención respectiva.

Las retenciones practicadas por las personas individuales o jurídicas a que se refiere este Artículo, deberán enterarse a la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme lo establece el Artículo 63 de esta Ley.

Cuando las personas descritas en el primer párrafo del Artículo 63 presten servicios a personas individuales que no lleven contabilidad completa, o cuando por cualquier causa no se les hubiere retenido el impuesto, deberán aplicar el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto por medio de declaración jurada directamente a la Administración Tributaria, en forma mensual, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la Administración Tributaria, al costo de su impresión o por los medios que ésta determine.

Los contribuyentes que deseen cambiar al régimen regulado en el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, deberán presentar un aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período o al inscribirse como entidad nueva ante la Superintendencia de Administración Tributaria.



El Artículo 17 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, establece las obligaciones que las personas que se cambien al régimen de pequeño contribuyente, ya sea por decisión propia o porque el mismo sistema de la Superintendencia de Administración Tributaria lo haga, deben de observar para las presentaciones posteriores de sus planillas, quedando comprendido esto dentro del Artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la manera siguiente: "Artículo 49. Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Superintendencia de la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un sólo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.

Están obligados a emitir siempre facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta quetzales (Q.50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder.

En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Las características de estas facturas se desarrollarán en el reglamento de la Ley.

Los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.

En el Impuesto Sobre la Renta, la modificación que más temor causa es la que se refiere a los costos y gastos deducibles. Esos son los costos y gastos que pueden restarse de los ingresos para determinar el monto sobre el cual se pagará el impuesto. Así que existen dos Artículos que se refieren a ese extremo:

- a) El Artículo dos que modifica el inciso b) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuanto a qué tipo de “planes de previsión social o de jubilación” serán “deducibles”.
- b) El Artículo tres que modifica el Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta completo. En estos 2 casos, dado que son para períodos anuales, no entran nunca en vigencia; esto porque simplemente la posición jurídica de los contribuyentes se



constituye el uno de enero de cada año y estas modificaciones harían que violara dicha disposición jurídica ya constituida.

La posición jurídica del contribuyente se encuentra fundamentada en el Artículo siete del Código Tributario, mismo que regula cuando entran en vigencia las reformas a leyes tributarias, las mismas no son derechos adquiridos, que es un concepto jurídico mucho más cerrado; la posición jurídica constituida es más blanda y evita claramente este extremo, que un contribuyente tenga una idea de cómo le afectarán las leyes tributarias en el período que ya inició.

Por otra parte, si entran en vigencia dos grupos de cambios, como ya se estableció, los cuales se explican a continuación:

- a) El impuesto sobre la renta en facturas especiales; los cuales cobraron vigencia el 25 de febrero del año dos mil doce. En este caso no existe período impositivo que se afecte, por lo que puede aplicarse inmediatamente sin afectar derechos adquiridos ni posición jurídica constituida. Menos aún hay período impositivo siguiente.

La eliminación del pago directo como opción en el régimen del 5%, Artículo 44, que siempre será, ahora, por retención. Adicionalmente se sanciona según lo establece el Código Tributario, con no realizar la retención en el tiempo específico y no entregar dicha constancia al que paga. Retener es que cuando se le pago a un proveedor, la



persona que paga se queda con el monto que le toca al proveedor pagar y es el contribuyente quien, le entrega a la Superintendencia de Administración Tributaria, el impuesto del proveedor. Por otra parte, existen reformas contenidas dentro del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que no entraron en vigencia después de publicada la norma, sino son de tracto sucesivo, pero que modifican situaciones jurídicas constituidas, sí hay algunas que son importantes tener presente. La primera se refiere a los exportadores. Es una combinación de normas del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, modificadas en este decreto, las cuales son causa de varias controversias.

Es el primer Artículo que reforma el Impuesto Sobre la Renta, en este Decreto y entre lo que llama la atención establece: "...cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto Sobre la Renta, con una tarifa del cinco por ciento (5%) si se trata de compra de bienes, y seis por ciento (6%) por la adquisición de servicios, calculado sobre la renta presunta del importe facturado, menos el Impuesto al Valor Agregado retenido".

La retención del Impuesto al Valor Agregado no aplica; en virtud que, en el mencionado Artículo no pagan el Impuesto al Valor Agregado IVA, sino que lo calculan como crédito y débito, pero el efecto es calcular el Impuesto Sobre la Renta, como pago definitivo sobre la renta presunta con la tarifa que allí se explica. Ahora bien, del mencionado Artículo se derivan dos problemas en el cálculo:

- a) ¿Cuál es la base imponible? Base imponible en lenguaje de impuesto es la cantidad a la que le aplico el porcentaje.

En la redacción de dicho Artículo establece -renta presunta-, pero no hay ningún Artículo en la ley que explique cuál es la renta presunta. De tal manera que, no existe fundamento legal con ese respecto; por lo que la importancia de se encuentra en que, no se tiene la forma de aplicar el porcentaje a nada.

Se considera que, lo que debieron de redactar en el mencionado Artículo era como primer punto cuál era la renta presunta, como estaba hasta el 25 de febrero y luego remitir a la tarifa del Artículo 44 ó 72, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, según quisiera el Congreso de la República de Guatemala. Por lo que se puede concluir en este caso, que no se puede calcular el impuesto y por lo tanto no se puede efectuar el pago correspondiente, son dos problemas gravísimos que se le causa al proveedor no autorizado.

- a) El Impuesto Sobre la Renta como pago definitivo; es decir, sin posibilidad de calcular su verdadera utilidad.
- b) El Impuesto al Valor Agregado; en virtud que no se paga el IVA al productor. Se retiene la totalidad.

No hay exención para el productor en cuanto a no emitir factura, sancionable por ello; en este caso; el productor pagará sobre renta presunta, aunque sea un productor real,



legal, correcto y honrado. Esto quiere decir que la ley obliga a que se pague en la facturación sin importar cuál es la utilidad real del productor. El principio básico del Derecho Tributario es que deben establecerse impuestos únicamente sobre la capacidad de pago de un ciudadano.

Una renta presunta no revela, no muestra, la capacidad de contribuir de ese productor. Además, sigue teniendo ingresos y no existe regulación para efectos de considerarla renta exenta en su régimen normal; podría tener que pagar dos veces.

4.3. Incidencia en la clase media laboral guatemalteca

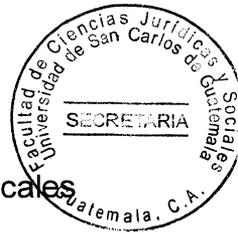
La incidencia de las reformas del Impuesto Sobre la Renta, en la economía de la clase asalariada guatemalteca, son diversas. Si bien es cierto para algunos contribuyentes, las reformas anteriormente referidas no han sido objeto de menoscabo dentro de sus salarios normales, o no le han puesto la atención necesaria para darse cuenta en que les afecta o beneficia esta situación.

Existe otro grupo de personas, las cuales consideran que el mismo, no les garantiza una base imponible estable; en otras circunstancias que existe doble o múltiple tributación, y en otros de los casos que estas reformas tanto el Decreto 4-2012 como el Decreto 10-2012 ambos del Congreso de la República de Guatemala, vienen a dañar la capacidad de pago de cada uno de los contribuyentes.

El Artículo siete del Código Tributario, establece que no podrán modificarse posiciones jurídicas constituidas. En virtud de lo anterior, existen reformas establecidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012 ambos del Congreso de la República Guatemala, que no pueden ser aplicables en la realidad del pago del impuesto, más aun que pueden ser consideradas inconstitucionales. Es importante analizar específicamente, las reformas al Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en virtud que, queda prácticamente copiado en la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta. El referido Artículo 39 es el que contiene los gastos deducibles; el que más llama la atención por los alcances que pueda tener, ya que responde a varias sentencias firmes de los tribunales que permitían el gasto, es el siguiente:

- a) "Artículo siete. Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales, Papel Sellado Especial para Protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos y contratos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.

Las sentencias establecían que para efectos de comprobar el gasto deducible, era suficiente cualquier documento que en la legislación guatemalteca, considerada integralmente, pudiera servir de comprobante de pago. Estos casos surgieron de un cuestionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, para evitar que



contribuyentes que pagaban energía eléctrica para su planta de producción en locales arrendados pudieran deducir dicho gasto o costo, pues argumentaba, que las facturas de la energía eléctrica no estaban emitidas a nombre del contribuyente, sino el dueño del inmueble.

La Corte de Constitucionalidad resolvió y, posteriormente los juzgados y salas en materia tributaria del Estado, que no podía pretenderse que un gasto estuviera limitado por la existencia de una factura del régimen del Impuesto al Valor Agregado, sino que correspondería ver la legislación completa; en virtud que, lo que se requería es que se comprobara la erogación el gasto. Con la redacción actual se observa que la intención es claramente limitar dicha deducibilidad y con ello podrían verse afectados muchos negocios que operan en locales arrendados.

- b) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.

En este aspecto, el riesgo se encuentra en las políticas de pago que una empresa pueda tener, concretamente con la bonificación incentivo; en virtud que, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, no acepta que la misma no esté sujeta al pago de las contribuciones patronales y laborales del Instituto. Con ello, los ajustes con el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, pasan a ser un tema de deducibilidad del gasto y dejan de ser un tema de discusión con el referido instituto.

c) El régimen del cinco por ciento 5%. Este régimen fue modificado en el sentido que ahora únicamente se puede estar inscrito en el sistema de retención y ya no en el de pago directo. Esto implica que todos los que estaban en el régimen del Artículo 44 y hacían pago directo, ya no podrán hacerlo sin autorización previa y mientras la obtienen, todos sus clientes deberán retenerles el 5% cuando les paguen. Ahora bien, del lado de quien paga, si fuera un contribuyente en el régimen de utilidades para que los pagos sean considerados deducibles, deberá hacer constar dicha retención.

Si bien el requisito de la retención para aceptar la deducción está en el mismo Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, obviamente será un tema a ajustarse por la Superintendencia de Administración Tributaria, a partir de que entre en vigencia y dicha retención debe hacerse desde el 25 de febrero del dos mil doce, lo cual no está del todo claro y, con seguridad desde el uno de marzo de 2012. En este punto resulta importante recalcar que la retención debe hacerse en tiempo y eso es al momento de recibir la factura para ser pagado el monto retenido dentro de los primeros 10 días del mes siguiente.

Conforme a la ley del Impuesto al Valor Agregado, la factura debe ser emitida, para venta de bienes: al momento de la entrega o del pago, lo que ocurra primero y en el caso de servicios, al momento del pago. Esto quiere decir que algún ajuste habrá que hacer en los procesos a modo que cuando un contribuyente esté en el régimen y corresponda pagarle, no se retenga tarde ni se hagan las constancias de retención



tarde. Adicionalmente, las reformas al Código Tributario incluyeron como infracción realizar de manera tardía las retenciones, por lo que no sólo se sanciona atípicamente eliminando la deducción, sino que también típicamente con una multa.

De este análisis se puede concluir que la reforma producirá una migración de contribuyentes del régimen simplificado hacia el régimen sobre utilidades. Esta migración podría amortiguarse si el contribuyente continúa considerando que el costo de declarar bajo el régimen sobre utilidades es demasiado elevado, un caso a decir verdad poco probable ante el cambio de tasas. O por otro lado, que tenga un incentivo muy fuerte para evitar el Impuesto de Solidaridad. Si por el contrario, aunque se fortaleció la legislación para el control y fiscalización de los costos y gastos deducibles, la Superintendencia de Administración Tributaria, es negligente en su aplicación, surge (o continúa), el incentivo perverso para optar por el régimen de 31% sobre utilidades.



CONCLUSIONES

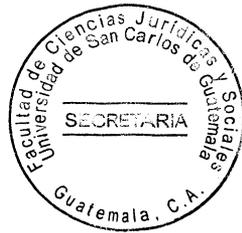
1. El problema coyuntural del Impuesto Sobre la Renta y su recaudación en el Estado de Guatemala, radica en la inobservancia de los principios constitucionales de equidad, justicia contributiva y transparencia, lo cual es el problema principal de violación de garantías constitucionales del contribuyente.
2. La desmotivación en cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta por parte de la clase media guatemalteca, se funda en la ampliación al marco de aplicación de tipo impositivo y no de la base tributaria del Impuesto Sobre la Renta.
3. Los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, contravienen la disposición jurídica del Código de Trabajo de no poder modificar posiciones jurídicas constituidas; asimismo no pueden ser aplicables en la realidad del pago del impuesto, por ser una disposición claramente inconstitucional.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria SAT, es la encargada de ejecutar lo estipulado en los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; sin embargo, no cuenta con la logística necesaria para poder hacerlo, y en muchas ocasiones su personal no se encuentra capacitado para asesorar al contribuyente sobre las nuevas normas legales.





RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala, debe velar por el cumplimiento del principio de capacidad de pago; asimismo, evitar que se violen los principios constitucionales de igualdad y equidad, dentro del sistema tributario guatemalteco.
2. El Organismo Legislativo por las facultades que le otorga la Ley, en materia de regulación del Impuesto Sobre la Renta, debe de proporcionar mecanismos necesarios de estabilidad; para evitar limitar la inversión de la clase media guatemalteca y fomentar la tributación efectiva de todos los guatemaltecos.
3. Es deber del Congreso de la República de Guatemala, que las disposiciones tributarias que reforman el Impuesto Sobre la Renta, no sean inconstitucionales ni vengan a querer modificar normas legales previamente establecidas tanto en el Código Tributario como en la Constitución Política de la República de Guatemala.
4. Es necesario que el Estado de Guatemala, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, incremente la aportación del presupuesto del Estado que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que la misma pueda capacitar a su personal y disponer de más agencias para el asesoramiento de los contribuyentes.





BIBLIOGRAFÍA

- AHUMADA GUILLERMO. **Tratado de finanzas públicas**. 4ta. Edición, 2 Tomos, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.
- AVILÉS SALAZAR, Luís Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Ed. Mayté, 1988.
- BARRIOS ORBEGOSO, Raúl. **Teoría general del impuesto**. Cultura cuzco. Perú, año 1988.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario y sus incidencias en la economía**. Editorial Ariel, España, 1976.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Editorial Heliasta; Argentina, 1997.
- CASAS, José Osvaldo. **Derechos y garantías constitucionales del contribuyente**. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Ad Hoc. Argentina, 2002.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Vile, 1998.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes del derecho tributario y legislación fiscal**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala. 2000.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Juan. **Finanzas públicas**. México: Ed. Limusa, 1995.
- DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. México Distrito Federal, Ed. Porrúa, 1983.
- Diccionario de la Real Lengua Española. Editado por la Real Academia Española, Madrid, 1956.
- Diccionario de derecho Privado. Editorial Labor. Barcelona, 1967.
- ESPÍN CÁNOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español**. Madrid, España: Ed. Madrileña, 1986.



FLORES VALERIANO, Enrique. **El impuesto sobre la renta: Doctrina, Legislación y Práctica.**

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas.** Ed. México D.F. 1946.

FUNDACIÓN Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa.** Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario.** Consideraciones económicas y jurídicas. Editorial Deslama, Argentina, 1996.

MACAREÑAS, Carlos. **Nueva enciclopedia jurídica.** Editorial Francisco Seix; España, 1982.

MANZANERO Y GÓMEZ REYNOSO. **Curso de derecho administrativo económico.** 4ta. Edición, Ed. Porrúa, México 1983.

MATUS BENAVENTE, Ernesto. **Finanzas públicas.** Santiago de Chile. Ed. Jurídica de Chile, 1996.

MARTÍN, José María. **Introducción a las finanzas públicas.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1986.

MIRANDA, José, **“El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI”.** Ed. El Colegio de México. 1er reimpresión, México, 1980.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos tributarios.** Guatemala 3ra. Edición; Ed. Comunicación Gráfica G&AL, 2009

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** Buenos Aires, Argentina, 27ª. Ed. Actualizada, Corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Ed. Heliasta, 2000.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I.** Guatemala, Guatemala; Ed. De Pereira, 2002.

RESENDIZ, Eduardo, **“Política e impuestos, visión histórica”.** Ed. Miguel Ángel Porrúa, primera edición, México D.F: 1989.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México, Distrito Federal; Ed. Harla 1986.

ROSAS ANICETO, Roberto Santillán. “**Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México**”. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962.

SOLEY GUELL, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria**. San José de Costa Rica, 4ta. Edición Ed. Librería la Española 1953.

VALDÉS COSTA, Ramón: **Instituciones de derecho tributario**. Ediciones De palma, Buenos Aires, 1992.

VILLEGAS, Héctor Armando. **Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario**. 6ta. edición. Editorial desalma, Argentina. 1996.

LEGISLACIÓN:

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

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. 1989.

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

Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

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

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