


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



**REFORMAR EL ARTÍCULO 4 LITERAL “J” DEL DECRETO 10-2012 SOBRE EL
COBRO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIÁTICOS QUE NO LIQUIDAN
EMPLEADOS, POR GASTOS HECHOS POR CUENTA DEL ORGANISMO JUDICIAL**

ABRAHAM AUGUSTO DÍAZ SÁNCHEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2016

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

**REFORMAR EL ARTÍCULO 4 LITERAL “J” DEL DECRETO 10-2012 SOBRE EL
COBRO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIÁTICOS QUE NO LIQUIDAN
EMPLEADOS, POR GASTOS HECHOS POR CUENTA DEL ORGANISMO JUDICIAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

ABRAHAM AUGUSTO DÍAZ SÁNCHEZ

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio de 2016

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

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima
Vocal:	Lic. René Siboney Polillo Cornejo

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima
Vocal:	Lic. Mauro Danilo García Toc

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 03 de septiembre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, EDDY AUGUSTO AGUILAR MUÑOZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ABRAHAM AUGUSTO DÍAZ SÁNCHEZ, con carné 200617763,
 intitulado REFORMAR EL ARTÍCULO 4 LITERAL "J" DEL DECRETO 10-2012 SOBRE EL COBRO DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN VIÁTICOS QUE NO LIQUIDAN EMPLEADOS, POR GASTOS HECHOS POR CUENTA DEL
ORGANISMO JUDICIAL.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

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



Fecha de recepción 24 / 2 / 2015 f)

[Signature]
 Asesor(a) Eddy Augusto Aguilar Muñoz
 Lic. Eddy Augusto Aguilar Muñoz
 ABOGADO Y NOTARIO



Lic. Eddy Augusto Aguilar Muñoz
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 22 de febrero de 2016

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Muy apreciado Doctor.

Atentamente me dirijo a usted a efecto de informar que he cumplido con el nombramiento de asesorar la Tesis del Bachiller **ABRAHAM AUGUSTO DÍAZ SÁNCHEZ**, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado **REFORMAR EL ARTÍCULO 4 LITERAL "J" DEL DECRETO 10-2012 SOBRE EL COBRO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIÁTICOS QUE NO LIQUIDAN EMPLEADOS, POR GASTOS HECHOS POR CUENTA DEL ORGANISMO JUDICIAL**, para ello procedo de conformidad con lo siguiente:

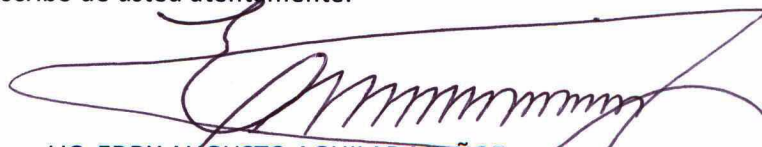
- I. Al realizar la Asesoría, sugerí correcciones que fueron subsanadas por considerar necesarias y adecuadas para el trabajo de investigación a nivel científico.
- II. Se cumple con lo establecido en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, estableciendo lo siguiente:
 - a) **Contenido científico y técnico de la tesis:** El sustentante abarcó importantes tópicos enfocándose en la Ley Actualización Tributaria por ser un tema importante que se sumerge en ley cuando se trata de los tributos que deben rendir los empleados del sector público.
 - b) **La metodología y técnicas de investigación:** Se utilizó de base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo. En cuanto a las técnicas de investigación fueron observadas: la observación como elemento fundamental en el proceso, pues para obtener los datos la observación arrojó objetivos claros, definidos y precisos. La encuesta se utilizó para registrar los datos más importantes objeto de la investigación. La técnica bibliográfica y documental para recopilar y seleccionar el material de estudio siendo a través de las cuales se estudió el fenómeno y culminó con la comprobación de la hipótesis planteada. Estableciéndose objetivos generales y específicos con el objeto de esclarecer doctrinaria y jurídicamente la forma apropiada para resolver ese problema ya en la práctica.

Lic. Eddy Augusto Aguilar Muñoz
ABOGADO Y NOTARIO



- c) **Redacción:** estructurada en cinco capítulos secuenciados entre sí iniciando con temas que introducen al lector poco a poco hacia el desarrollo del tema central para el adecuado entendimiento de la tesis que ha cumplido con todos los procedimientos del método científico. El sustentante acató todas y cada una de las instrucciones y recomendaciones hechas en cuanto a la redacción, utilizando correctamente la aplicación del idioma español y terminología jurídica respectiva.
- d) Así también declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley y tampoco me une con el sustentante vínculos de amistad íntima ninguna.
- e) **Aporte o contribución científica:** esta emanó en el marco del derecho tributario. Es especial y novedoso por tratar de manera directa la modificación a través de reforma la literal j del Decreto 10-2012, relacionado con la tributación inoportuna por parte de los empleados del sector justicia.
- f) **Conclusión discursiva:** Es determinante la modificación de la ley indicada a través de la reforma planteada, por considerar injusta la rendición tributaria sobre los viáticos de los empleados públicos.
- g) **Bibliografía:** Se comprobó, además, que la bibliografía fuera la correcta teniéndose a la mano la información necesaria para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo.
- h) **Aporte a las ciencias jurídicas:** El investigador contribuye un gran aporte a la ciencia del derecho tributario por estar debidamente fundamentadas previamente en el plan de investigación.
- III. Concluyo este dictamen en atención al Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informando a usted que **APRUEBO** ampliamente la presente investigación y emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente.


LIC. EDDY AUGUSTO AGUILAR MUÑOZ
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO No. 6,410
Lic. Eddy Augusto Aguilar Muñoz
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala

[Handwritten signature]
 SECRETARIA
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de mayo de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ABRAHAM AUGUSTO DÍAZ SÁNCHEZ, titulado REFORMAR EL ARTÍCULO 4 LITERAL "J" DEL DECRETO 10-2012 SOBRE EL COBRO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIÁTICOS QUE NO LIQUIDAN EMPLEADOS, POR GASTOS HECHOS POR CUENTA DEL ORGANISMO JUDICIAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

WELM/srrs

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]
 Lic Daniel Mauricio Tejeda Ayezas
 Secretario Académico

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

[Handwritten signature]
 Lic. Avicán Ortiz Orellana
 DECANO

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

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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





DEDICATORIA

A JESUCRISTO: Por ser mi fuente vida y conocimiento. Por brindarme fuerza cada día, por haberme dado el regalo más grande; a los padres que poseo y gracias por ser quien cuida de mí siempre.

A MI ESPOSA: Barbara Marisol de León Martínez de Díaz, por brindarme su apoyo, por ser ayuda e idónea compañera, noble inspiración de mi vida. Gracias por estar a mi lado en cada momento que estamos juntos y con la bendición de Dios.

A MIS PADRES: Ángel de Jesús Díaz Flores y Aída Aracely Sánchez Cruz de Díaz por formar mi carácter, por enseñarme que todo lo que se empieza se debe de terminar y hacerlo lo mejor posible. Por darme la mejor herencia que es mi educación. Hoy en gran parte gracias a ustedes, puedo ver alcanzada mi meta.

A MIS HERMANOS: Gandhi Oribe Díaz Sánchez, Ángel Emilio Díaz Sánchez y Yorleni Eunice Díaz Sánchez, por ser siempre una ayuda incondicional.

A MIS ABUELOS: Trinidad Cruz Blanco † , Amparo de Jesús González † , Rufino Leandro Díaz Arrivillaga, gracias por ser mis



acompañantes de risas, alegrías, cuidados, apoyo, y por brindarme su amor incondicional. Sin duda no lo hubiera logrado sin ustedes.

A MIS TÍOS:

Por sus consejos y apoyo a lo largo de mi camino.

A MI ALMA MATER:

La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por cobijarme en sus aulas y ser parte de mi formación académica para mi vida profesional.



PRESENTACIÓN

El tipo cualitativo de la presente investigación tiene sustento en la inclusión de la legislación propiciada por la Ley de Actualización Tributaria. Llevada a cabo durante el periodo comprendido de febrero de 2015 a febrero de 2016 siendo el empleado público del sector justicia; el sujeto que da punto de tesis para mi informe final. Y develar que está ocurriendo menoscabo a partir de la retención de impuesto sobre la renta sobre la retribución salarial contra viáticos; es el objeto de mi estudio.

En la actualidad, con la venia de la ley fundamental el sector laboral público tiende a ser más armonioso y procurar no discrepar con la legislación ordinaria; no obstante se atañe y menoscaba cuando impacta enfáticamente en la retribución más digna que puede obtener un empleado público, su salario.

Los viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos no deben estar incluidos al momento de señalar que o cuales encuadran en lo que para el efecto el Código Tributario y la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominan como hecho generador. De acuerdo a la integración de la ley guatemalteca, esta imposición impactó al empleado cuya base laboral se yergue bajo el renglón 0-11, toda vez que, la comisión laboral o encargo de desempeñarse como empleado público se lleva a cabo en representación de las instituciones del Organismo Judicial y no a título personal como se pudo evidenciar.



HIPÓTESIS

La hipótesis de la presente investigación estriba en que se están vulnerando los principios del derecho laboral, toda vez que se persigue al trabajador del Renglón 011 para que tribute impuestos sobre los viáticos que se le otorgan para que este, cumpla las debidas funciones por encargo de las diversas instituciones del Organismo Judicial y en representación de este.

Un claro ejemplo de esas funciones serían las actividades de notificador por citar solo uno de las tantas comisiones que un empleado del sector justicia, tiene que realizar para el cumplimiento del objetivo para el cual fue creado ese alto poder del Estado.

Si bien es cierto que muchos de los trabajadores objeto de mi investigación no cuentan con el conocimiento adecuado de lo que establecen las leyes ordinarias y mucho menos de los respectivos reglamentos, entonces menester es enunciar que ante el establecimiento de la ley nadie puede alegar ignorancia.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La exégesis a la legislación nacional relacionada a la materia tributaria me da pie para comprobar que el Organismo Judicial como órgano independiente no solo administrativa sino presupuestariamente del Ejecutivo, el cual se rige por leyes generales y específicas. Descuenta en todo caso y por ello injusto hace al requerir que los funcionarios y empleados del Organismo Judicial realicen el pago del impuesto sobre la renta por la cantidad pecuniaria que reciben para realizar sus funciones en nombre de la institución, debido a que el rubro indicado es independiente de su salario, por no existir un aprovechamiento legítimo de dicho monto de forma personal, sino que es utilizado en nombre de la parte patronal y lo hace en cumplimiento de sus funciones.

El análisis, síntesis, deducción e inducción fueron métodos empleados en la presente investigación. Siendo determinante que fue comprobada la hipótesis debido a que se dio por bien sentada la violación que padecen los trabajadores del Organismo Judicial.



ÍNDICE

Pág.

Introduccióni

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario..... 1

 1.1. Breves antecedentes..... 1

 1.2. Definición 3

 1.3. Naturaleza jurídica 6

 1.4. Elementos 6

 1.5. Características 7

 1.6. Sujetos de la relación jurídico-tributaria 10

 1.7. El poder tributario 10

 1.8. Fuentes del derecho tributario..... 11

CAPÍTULO II

2. Principios tributarios 15

 2.1. El principio de legalidad y reserva de la ley 15

 2.2. Principio de capacidad de pago 16

 2.3. Principio de igualdad 18

 2.4. Principio de generalidad 20

 2.5. Principio de proporcionalidad 21

 2.6. Principio de irretroactividad 21

 2.7. Principio de prohibición de doble tributación y de no confiscación..... 22

 2.8. Principio de legalidad 25

 2.9. Principio de defensa 26

 2.10. Principio de confidencialidad 26



CAPÍTULO III

Pág.

3. El Estado y su organización.....	29
3.1. El estado	29
3.2. Teorías acerca del origen del Estado.....	30
3.3. Elementos del Estado	33
3.3.1. Territorio	34
3.3.2. Población.....	34
3.3.3. El orden jurídico.....	34
3.3.4. El poder público.....	35
3.4. El fin del Estado	35
3.5. Función del Estado.....	35
3.6. Funciones de los órganos del poder público	36
3.6.1. Organismo Legislativo	37
3.6.2. Organismo Ejecutivo.....	37
3.6.3. Organismo Judicial	38

CAPÍTULO IV

4. Marco jurídico en materia de pago de impuestos de empleados o funcionarios públicos	41
4.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	41
4.2. Código Tributario.....	42
4.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta	43
4.4. Ley de Actualización Tributaria	47
4.5. Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas	54
4.6. Ley del Servicio Civil	55
4.7. Decreto 48-99 del Congreso de la República de Guatemala que contiene la Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial.....	57



CAPÍTULO V

5. El procedimiento de retención del impuesto sobre la renta a funcionarios públicos renglón 011 en funcionamiento remunerados por viáticos	59
5.1. La prestación de viáticos	59
5.2. Etimología.....	60
5.3. El hecho generador	61
5.4. El impuesto sobre la renta y lo relativo a los viáticos.....	63
5.5. El procedimiento de retención en el caso de los funcionarios públicos bajo el renglón 011	64
5.6. Necesidad de reforma del Artículo 4 literal j del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala sobre el cobro del impuesto sobre la renta en viáticos que no liquidan empleados del renglón 011 por gastos hechos por cuenta del Organismo Judicial.....	65
5.7. Modo de suplir la ley.....	69
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	71
BIBLIOGRAFÍA.....	73



INTRODUCCIÓN

El principio de legalidad es una garantía en el derecho escrito con el más alto espíritu de la ley plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala; esto es reconocido para las personas sin distingo alguno, para los que se encuentren bajo la cobertura jurídica de aquel manto legal.

No existe ámbito ni lugar que no sea susceptible a la aplicación de la justicia creada por los padres de la patria. No observar el principio de legalidad constituye una grave violación a los derechos fundamentales; ya que los Estados modernos no pueden perseguir de manera discrecional y no pueden transgredir las normas constitucionales, tampoco pueden contrariar los tratados internacionales en materia tributaria y laboral sin menoscabar el estado de derecho.

La presente investigación demostró que teórica y prácticamente el cobro de tributos sobre los viáticos a empleados del sector justicia en Guatemala es ilegal; debido a que no se está respetando el principio de legalidad e igualdad, por lo que el alto poder que emana del Organismo Legislativo conocido ampliamente como Congreso de la República de Guatemala, debe reformar el Artículo cuatro literal j del Decreto 10-2012 a través de derogación; que es uno de los medios de suplir la ley en nuestro país.

La hipótesis comprobó que el cobro de impuesto sobre la renta a los trabajadores objeto de esta investigación, está lejos de ser un incentivo laboral y se convierte en vacío legal que hay en torno a su existencia; además de ser un retroceso en materia tributario-laboral, ya que al obviar las garantías constitucionales y administrativas se transgrede la dignidad del ser trabajador.

En el capítulo I, de esta tesis se hace un acercamiento con breves antecedentes, definiciones, naturaleza jurídica, elementos y características propias del derecho tributario que existen y que rigen a todos los ciudadanos; en el capítulo II, se analizan



los principios y garantías que protegen tal rendición de tributos; en el capítulo III se hace una exposición adecuada acerca del estado y su organización propiamente tal; por su parte en el capítulo IV, se abordan temas del marco legal que estatuye la debida rendición de tributos a su vez se analiza la parte del derecho laboral que favorece al sector trabajo, al tiempo de observar lo que en materia de contrataciones del estado se contempla para dichos empleados; ya en el capítulo V, se abarca el tema del procedimiento de retención del impuesto sobre la renta a funcionarios y empleados públicos que se encuentran inmersos en lo que para el efecto establece el renglón 0-11 esto en materia de viáticos.

Se utilizaron los métodos inductivo y sintético, a través de los cuales se conformó el marco teórico sobre el que se basa la presente investigación. La recolección y obtención de la información y material de estudio, se llevó a cabo mediante la técnica bibliográfica documental; el análisis se realizó desde los puntos de vista doctrinario, jurídico, social, laboral y económico; analizándose entre otras cosas tratados y convenios internacionales relacionados con el tema de mi tesis como instrumentos que avalan la existencia de cobro ilegal en impuesto sobre la renta sobre los viáticos que se otorgan a los empleados públicos específicamente los del Organismo Judicial; develando la posibilidad de considerar su actividad como una ilegalidad.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

En base a lo que la doctrina establece citaré que el derecho tributario es la norma o grupo de normas que la sociedad constituida ha creado para la regulación de las relaciones esenciales de la vida humana; López Aguilar también realiza las relaciones de poder de la siguiente manera: "el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta externa de las personas, con el fin fundamental que se cumpla la voluntad de la clase dominante y se garanticen plenamente los objetivos que se deriven de la estructura económica de la sociedad."¹

1.1. Breves antecedentes

En primer lugar conviene señalar que el Derecho Tributario como tal, surge precisamente con el apareamiento del Estado, por cuanto, esta es la razón de ser, si se toma en consideración la importancia que tiene el sostenimiento material o económico del Estado y también el factor económico y presupuestario para el cumplimiento de los fines del propio Estado a favor de la ciudadanía.

En realidad, aparece el derecho tributario con el derecho propiamente dicho, pues este se dividió o sub dividió en ramas para abordaje de determinadas materias, como sucede en el presente caso, y es por ello, que se constituye como un conjunto de normas, instituciones, principios, marcos jurídicos variados que conllevan realizar un fin

¹ López Aguilar, Santiago. *Introducción al estudio del derecho*. Pág. 39.

que como se dijo arriba, es una de las actividades más importantes del Estado como lo es la recaudación y administración de los tributos.

Esa recaudación de impuestos con los cuales los ciudadanos tienen el deber moral y legal de contribuir para la existencia y funcionamiento del Estado mismo, por el hecho de que para la realización de las funciones que por mandato legal le es encomendado a los gobiernos, deben contar con los recursos necesarios, es por ello, que se agrupa especialmente dentro de la rama del derecho público.

Ahora bien, cuando se habla de derecho público, este se caracteriza por el ejercicio del poder del Estado, su organización y por aquellas actividades que ejerce con los demás entes públicos, así como las relaciones entre estos últimos y los particulares, y esto atañe a la naturaleza propia del Derecho Tributario.

Los antecedentes generales descritos, se complementan por lo que al respecto han escrito diversos autores sobre la forma de apareamiento del Derecho Tributario y generalmente todos o la mayoría han coincidido en que el mismo tiene su origen en el derecho común y el derecho común nace del derecho civil, pero ha ido evolucionando. Por ejemplo, el autor Héctor Villegas refiere que: "El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el ius civile romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado."²

² Villegas, Héctor. **Derecho tributario**. Pág. 22.

Dentro del derecho tributario también existen sub divisiones, como en el caso del Derecho Financiero, Derecho fiscal, derecho de hacienda, derecho presupuestario, etc., que por sus propios antecedentes tiene similitudes en cuanto a su normativa, características, fuentes, etc.

1.2. Definición

El autor Fernando Sainz de Bujanda, refiere que el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.³

Se ha dado distintas denominaciones al derecho tributario, como derecho fiscal, derecho de hacienda, etc., y al respecto, el autor Giuliani Fonrouge refiere que “probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, y que en América Latina la que más predomina es la de “Derecho Tributario”.⁴

También se ha dicho que el derecho tributario es “la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos; es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”.⁵

³ Sainz de Bujanda, Fernando. **Derecho y hacienda**. Pág. 112.

⁴ Fonrouge, Giuliani. **Derecho tributario**. Pág. 51.

⁵ *Ibíd.* Pág. 23.

Es en definitiva importancia que se tenga una clara definición de derecho tributario para lo cual es necesario que desglosar las palabras derecho y tributario, por lo cual se indicare alusiones de derecho adecuadas para la creación de la definición general de derecho tributario, de tal forma puede definirse al derecho como "... la norma o grupo de normas que la sociedad constituida ha creado para la regulación de las relaciones esenciales de la vida humana.", puede también definirse al derecho como lo hace Santiago López Aguilar, quien realiza las relaciones de poder de la siguiente manera: "... el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta externa de las personas, con el fin fundamental que se cumpla la voluntad de la clase dominante y se garanticen plenamente los objetivos que se deriven de la estructura económica de la sociedad." Con las definiciones anteriores, las características propias del derecho como la bilateralidad, la coercibilidad y el hecho de ser escrito y los elementos que pueden deducirse con las acepciones previas puede decirse que el derecho es el conjunto de normas que regulan la conducta de las personas dentro de la sociedad de carácter coercible.

Corresponde también definir tributo, para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua "Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo; Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas."

Por su parte el Código Tributario Decreto 6-91 en su Artículo nueve establece: "Artículo nueve. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado

exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines." Puede decirse entonces que tributo consiste en una carga dineraria que el Estado impone a la sociedad que se cobra por el disfrute de algo con el fin de sostener las necesidades del Estado y los servicios públicos.

Con las definiciones anteriores y los elementos que proveen puede construirse una definición adecuada a la presente investigación, considerando al derecho tributario como la rama del derecho público de carácter coercitivo mediante la cual el Estado por conducto de la institución respectiva crea impuestos, tipifica los hechos generadores y su forma de cobro para cubrir los gastos del Estado y las necesidades sociales que el Estado supla mediante una redistribución de la riqueza, adecuada a la realidad nacional.

Es imperativo mencionar que la doctrina del Derecho Tributario absorbe aspectos que se enfocan a una adecuada técnica de creación de impuestos, para garantizar el principio de legalidad y de justicia social. Además de una adecuada técnica legislativa para crear todas las normas periféricas que deben existir alrededor de un impuesto, tal el caso de la delimitación de los hechos generadores, la forma de recaudación, la entidad encargada de la recaudación que debe coexistir con una ley orgánica que garantice su consecuencias de la evasión y la manera en que debe distribuirse o los fines que tiene la cantidad recaudada. Por lo que el derecho tributario se considera: la rama del derecho financiero que estudia la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de este con los particulares y las situaciones que de estas relaciones se originan.

1.3. Naturaleza jurídica

Como se ha señalado anteriormente, derivado de la misma forma en que se originó el derecho tributario como una sub rama del derecho financiero, parte de la actividad esencial que realiza el Estado, y que a través de su evolución, la relación jurídica tributaria que se suscita entre el Estado y los ciudadanos al respecto, corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, por lo que se constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

1.4. Elementos

Dentro de los elementos fundamentales del derecho tributario, se pueden describir los siguientes:

- a) Se constituye en una potestad del Estado para exigir de los ciudadanos el pago de los tributos. A este respecto se determina, que “el poder del Estado, como organización jurídico política de la sociedad, queda plasmada en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico establecido”.⁶
- b) La Constitución Política de la República de Guatemala, establece el Estado y su forma de gobierno, y específicamente, el reconocimiento de la soberanía, la cual radica en el pueblo, quien la delega para su ejercicio, en los Organismos

⁶ Delgado Gutiérrez, El hecho generador. Pág.46.

Legislativo, Ejecutivo y Judicial, determinando las funciones a cada uno, para el logro de sus fines, las cuales debe realizar dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca fuera, ni en contra de él.

- c) Derivado al ejercicio de la soberanía del Estado y del poder que los ciudadanos le han otorgado a los gobiernos, de acuerdo a las constituciones se establecen límites en materia tributaria, apareciendo dentro de las funciones del Congreso la de decretar, reformar y derogar leyes y la de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación de la República de Guatemala.
- d) En consecuencia el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley, de donde deviene que efectivamente existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos, poder que se señala de forma genérica en la Constitución y que se concretiza en el campo legislativo con la creación de normas que establecen las situaciones generales, que se concretizan en la actividad o situación de los particulares, quienes quedan sometidos a la competencia tributaria del ejecutivo.

1.5. Características

De acuerdo a la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez⁷ describe que el poder coercitivo da el origen del tributo y que se materializa a través del poder tributario del Estado, respecto a crear los mismos y obligar a los ciudadanos o contribuyentes y que se deriva de una forma de coaccionar al pago de los tributos por parte del sujeto pasivo,

⁷ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero, Parte II Derecho Tributario**, pág. 15.

que se origina de una ley, y que en similares condiciones, tiene relación con el principio de legalidad.

El hecho imponible tiene que tener características de encuadrarse en la norma tributaria previamente establecida por el ente encargado es decir que por la tipicidad del hecho imponible el hecho o situación debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos necesarios para su identificación con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria.

Al hacer distinción de tributos en género y especie nos referimos al género de los gravámenes impositivos y la especie es el impuesto, es la clasificación del tributo, los cuales pueden ser impuestos, tasa, arbitrio y contribución especial, mientras la distribución de potestades tributarias entre nación y provincias se da entre los países federados en los cuales se debe de distinguir los tributos entre nación y provincia, debiéndose distinguir entre potestad tributaria estatal y municipal, como ejemplo de la potestad tributaria estatal podemos mencionar los impuestos y la potestad tributaria municipal mencionamos los arbitrios. En la legislación guatemalteca no existe esta distinción ni se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo esta característica se encuentra normada en los Artículos 4 y 5 del



Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que es el Código Tributario y todas sus reformas.

Entre otras características están la de no retroactividad pues en materia tributaria la ley no tiene efecto retroactivo, siendo la excepción a esta disposición se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre que no afecten resoluciones o sentencias firmes como lo establece el artículo 66 del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y todas sus reformas; el Estado por su parte no puede negociar con los contribuyentes si no es por medio de una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala por medio de un acuerdo gubernativo. En consecuencia los impuestos no son negociables ni rebajables, pero las multas y sanciones si lo son.

La finalidad de cobertura del gasto público es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como subsistencia del mismo Estado; mientras que en la capacidad contributiva el contribuyente debe estar de acuerdo con teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. Si el contribuyente no cuenta con la capacidad contributiva, difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aún cuando se haya cumplido el hecho generador. De esta misma manera encontramos otra definición "La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del

derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo”.⁸

1.6. Sujetos de la relación jurídico-tributaria

- Sujeto activo: El Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación Tributaria.
- Sujeto pasivo: representado por el contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para cumplimiento a la obligación tributaria.

1.7. El poder tributario

Es la facultad jurídica del Estado de exigir el pago de contribuciones llamadas “tributos” a personas individuales y jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea esta territorial o no. El poder tributario es inherente al Estado, nace y permanece con él, no puede delegarse. La competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población.

La Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, con su carácter normativo y vinculante establece los principios materiales para ejercer el poder de legislar, la potestad legislativa, en materia financiera. Este poder posee su base legal constitucional en el artículo 239 de la Constitución al fundamentar que corresponde

⁸ *Ibíd.* Pág. 16.

exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, entre otros tributos conforme a las necesidades del Estado.

1.8. Fuentes del derecho tributario

El poder tributario sustenta su haber primigeniamente en la Carta Magna a través de una serie de principios que se describen a continuación y que deben ser tomados en cuenta para la fijación y el pago de impuestos por parte de los particulares.

Estos son:

- a) Prohibición de la doble o múltiple tributación, Artículo 243.
- b) El principio de la capacidad de pago, Artículo 243.
- c) El principio de legalidad, Artículo 239.
- d) El principio de equidad y justicia tributaria, Artículo 243.
- e) El principio de no confiscación, Artículo 41.

Resulta evidente que para el funcionamiento del Estado, es importante la conformación de marcos normativos, instituciones basadas en principios como los descritos en materia tributaria, pues si esto se observa por ejemplo en el Derecho Penal, en relación al procesado, mucho más aún debe observarse en el caso del pago de los impuestos. Si bien, la experiencia nacional ha sido que no ha habido una buena administración de los tributos, lo que ocasiona que el Estado incumpla con lo estipulado en los Artículos uno y dos de la Constitución Política de la República de Guatemala, también lo es que existe desigualdad en la contribución a impuestos que hacen los ciudadanos, por el

hecho de que habría que confrontar con la realidad la situación de la igualdad en el pago de los impuestos entre unos ciudadanos y otros, el caso de los empresarios, los evasores de impuestos que ha sido un tema que se ha mantenido en reserva a conveniencia precisamente de las personas o empresas que no cumplen con sus obligaciones tributarias, lo cual debilita precisamente la función del Estado a favor del bien común.

La obligación de los tributos descansa en la ley fundamental de Guatemala, en el Artículo 135 literal d) que textualmente prescribe: "Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley... ", esto dentro del contexto de los derechos y deberes cívicos, según lo anterior puede afirmarse que por deber constitucional nace la obligación de contribuir con los gastos del Estado por medio de los tributos que con exclusividad puede crear el Congreso de la República, sin embargo existen más fundamentos que deben ser analizados.

Dentro de las características inherentes al Estado está la soberanía que consiste en la "autoridad suprema del poder público, es decir el poder imperio que posee el Estado por hacer valer sus pronunciamientos ante la sociedad o población, que para el efecto puede tomarse como sinónimo ya que para el caso concreto a lo que se hace referencia es a las personas que están bajo el poder el Estado por ser originarias del país o por encontrarse en tránsito, ya que los tributos alcanzan no solo a quienes se encuentren inscritos bajo alguno de los regímenes de que establece la Superintendencia de Administración Tributaria, de tal forma que el poder de Estado para hacer efectiva la tributación se extiende sobre las personas que se encuentran dentro de los límites de un



país determinado y dicho de otra forma, la soberanía de un Estado se ejerce dentro de las fronteras administrativas.

Existe un argumento que no es tan fácil de notar, el cual puede denominarse como ficticio o abstracto y es el contrato social, desde el momento en que el hombre abandona el estado de naturaleza, es decir que desde que inicia la sociedad o la agrupación de personas existe algún tipo de organización, que al principio suele ser muy básica, sin embargo con el aumento de las cantidades de personas agrupadas la organización deja de ser elemental y se convierte en un sistema complejo que tiene como fin mantener un orden y paz para el grupo social, para lo cual nace el Estado.

El elemento teleológico de un Estado es el desarrollo de la sociedad a lo cual si existe el establecimiento de un orden jerárquico, por ello debe mantener condiciones de vida favorables, para lo cual utiliza al derecho por ser una herramienta mediante la cual se establecen normas para regular las relaciones interpersonales que necesariamente se dan dentro de una sociedad, que tiene como fin equiparar a todas las personas y evitar la barbarie.

No obstante el Estado está al servicio de una sociedad o población determinada, debe también ejercer algún control coercitivo para lograr sus fines, para lo cual privatiza la violencia en sus instituciones, pero deja de ser una violencia irracional y se establece una proporcionalidad de las medidas de coerción que utiliza, en este orden de ideas ya existe un estado con poder punitivo, sin embargo es menester que el Estado no solo



controle medidas de coerción sino también preste los servicios básicos para que la población pueda acceder a todos los medios que faciliten llenar las necesidades que poseen.

De esta forma es que el Estado debe prestar servicios básicos, este aspecto dependerá de la orientación ideología del Estado ya que puede ser un Estado paternalista, el cual acuda a todas la necesidades de las personas y a cambio de eso regule muchos aspectos de la vida cotidiana o bien puede ser un Estado liberal el cual se limite a poner orden en la sociedad y cubra solo las necesidades más básicas, pero sin importar que clase de Estado sea deberá llenar sus necesidades de alguna manera, el Estado como institución deberá encontrar la forma de cubrir los gastos en que incurra por los servicios que preste y para garantizar su existencia y continuidad en el tiempo, de tal forma que solicita a todas las personas que estén bajo su imperio su colaboración, atendiendo a la capacidad de cada uno.

Así es como el Estado impone impuestos que tienen como fin gravar las ganancias o los excedentes que generen actividades humanas económicas, a lo que la ley se refiere como hechos generadores. De ello pueden resumirse los argumentos del fundamento de la tributación así:

- a) En el deber constitucional de colaborar con los gastos públicos.
- b) Basado en el poder imperio y la soberanía del Estado.
- e) De una norma del contrato social que nace intrínseca al Estado.



CAPÍTULO II

2. Principios tributarios

Los principios tributarios, como cualquier principio contienen bases, lineamientos, valores que sobre los mismos yacen generalmente los marcos jurídicos o instituciones que serán de utilidad como guía para el cumplimiento de fines.

Es por ello, que resultan ser importantes para cualquier Derecho, en el caso del Derecho Tributario no sería la excepción, y al respecto, estos se encuentran consignados en el Artículo 243 constitucional, y se detallan con mayor profundidad a continuación.

2.1. El principio de legalidad y reserva de ley

Es uno de los principios fundamentales del derecho tributario, y a través del mismo, debe establecerse previamente una norma jurídica con carácter de ley para que pueda obligarse a los ciudadanos al pago de los tributos o de los impuestos, entonces, en ese sentido, en base a este principio se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, por ejemplo, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

A través de la lectura bibliográfica, se pudo establecer que algunos autores, han unificado el principio de legalidad indicando que la reserva de ley es parte del principio de legalidad, en otros casos, autores se han referido a que se trata de dos principios distintos. En este último caso, y especialmente en materia tributaria, tiene su sustento legal, no solo en la Constitución Política de la República, sino también en leyes especiales de carácter tributario. Lo anterior tiene como consecuencia, que no pueda concebirse la facultad del Estado en la recaudación de tributos sin que este se encuentre legitimado para ello, y fundamentalmente que el tributo también haya sido promulgado por la ley y por el órgano del Estado correspondiente.

En el caso de la reserva de ley tributaria, que forma parte del principio de legalidad, constituye una regla de "Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.)."⁹

2.2. Principio de capacidad de pago

Este principio es indispensable en materia tributaria, especialmente porque se refiere al pago de los tributos que constituye una obligación de los ciudadanos, establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. Se encuentra determinado por la

⁹ De la Plaza, Roberto. **Derecho tributario**. Pág. 65.



capacidad que tengan los contribuyentes para que exista la posibilidad de que se cumpla por parte del obligado al pago de los tributos sin afectar su economía familiar por ejemplo. También, básicamente este principio conlleva establecer que quien gana más debe pagar más, sin embargo, este principio se encuentra muy lejano de cumplirse, porque se ha sabido a través de los distintos medios de comunicación social que en el caso de las personas que ganan más, muchas de ellas no pagan impuestos.

El fundamento constitucional se establece en el Artículo 243 que indica lo siguiente: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

“Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales, y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita



el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización el mismo”.¹⁰

2.3. Principio de igualdad

Este principio rige para todos los ámbitos del derecho y se consagra en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. “Cuando una ley positiva priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado niega la igualdad de todos ante la ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del Estado de Derecho”¹¹

La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del principio de universalidad de la ley, a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente.

¹⁰ Gaceta No. 37, Pág. 45. Expediente 167-95 Sentencia 28-09-1995.

¹¹ *Ibíd.* Pág. 45.



La apuntada "igualdad formal" o "igualdad jurídica" se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas. Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del derecho francés, descrita por Anatole France, "como prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París". La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

“La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público, poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas. También adquiere relevancia en relación a las distintas regiones del país en conexión con el principio de solidaridad. En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa. De alguna manera, el principio de igualdad, que corresponde al Estado observar este aspecto, también, en el caso de los jueces y la tutela jurisdiccional en esta materia tienen importancia.¹²

¹² *Ibíd.* Pág. 43.

Este principio conlleva tomar en consideración los siguientes aspectos:

- a) Contribuye a la supresión de la incertidumbre jurídica o la sorpresa en el obrar del Estado.
- b) Se le brinda certeza del Derecho a favor de los ciudadanos contribuyentes.
- c) El consentimiento en la formación de la ley.
- d) La representatividad de los gobernantes.
- e) La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del "debido proceso legal".
- f) La previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares.
- g) La protección de la confianza y la interdicción de la arbitrariedad.

2.4. Principio de generalidad

Este principio tiene relación con el de capacidad de pago, toda vez, que en el primer caso, se establece como regla general, el hecho de que la ley es para todos, tiene carácter general, sin embargo, en materia tributaria, se tendría que observar el principio ya referido denominado capacidad de pago. Dentro de éste también se encuentra el de igualdad.

Tiene sustento constitucional que lo convalida, como se encuentra en las disposiciones contenidas en Tratados Internacionales de Derechos Humanos que le dan andamio o bien ha sido parte de un desarrollo progresivo en materia tributaria.

2.5. Principio de proporcionalidad

Se refiere a que el Estado tiene que tomar en consideración a momento de decretar impuestos, que éstos no excedan la capacidad de los contribuyentes, puesto que se sobredimensiona o sobre proporciona, lo cual podría ser perjudicial para la colectividad y que no precisamente sería una función que debiera ejercer el Estado en esta materia.

De tal manera, que el cuarto considerando del Código Tributario, señala al respecto: Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición, y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

2.6. Principio de irretroactividad

En cuanto a la irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias respecto de los hechos imposables a los cuales habrán de aplicarse, constituye, tal como lo se señala en la Constitución Política de la República, una garantía implícita resultante de los Artículos 239 y 243 ya relacionados arriba.

2.7. Principio de prohibición de doble tributación y de no confiscación

Según el tratadista Manuel Andreozzi,¹³ “en países en que existe una sola potestad tributaria, la doble imposición así llamada por él a la doble tributación) sobre una misma situación jurídica, tiene un exclusivo carácter económico y la discusión se plantea solamente en este terreno, pero en la República argentina, en donde existe tres potestades tributarias, dos primarias y una delegada, el problema tiene un aspecto constitucional, y concluye al decir que aunque doctrinariamente no puede sostenerse la imposibilidad de la duplicación de los tributos, esta técnica es absolutamente defectuosa o irracional, por lo tanto, es inconstitucional el gravamen que incurre en una doble imposición por el mismo servicio, en el mismo tiempo, por el mismo poder y sobre la misma cosa.

Al respecto, el Artículo 243 constitucional indica: “...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 periodo de imposición”.

Según la concepción de Juan Carlos Luque, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder

¹³ Andreozzi, Manuel. *El derecho tributario argentino*. Pág. 53.

originario para crearlos¹⁴ Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones...”.

“El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva, sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado...”¹⁵

También es menester atender a lo que estatuye el Código Tributario Decreto 6-91 en cuanto al momento en que suscita el hecho generador ya que existe un momento preciso en que se genera la carga tributaria, a lo cual se establece lo siguiente:

"Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos: 1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido

¹⁴ Luque, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Pág. 166.

¹⁵ Gaceta No. 56 Expediente 829-98 sentencia de fecha 10 de mayo 2000 de la Corte de Constitucionalidad.

sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos o actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derechos que les es aplicable."

En virtud de lo prescrito anteriormente puede afirmarse que el hecho generador del mandato se suscita al momento de otorgar la escritura, sin embargo, por disposiciones legales de la ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos el momento en que el pago del impuesto correspondiente se hace efectivo es al momento de extender el testimonio respectivo, el cual ha de presentarse para la inscripción correspondiente

En el articulado precedente se establece que los tributos deben imponerse de acuerdo a los principios que pueden considerarse dentro los principios generales del derecho que son la equidad y la justicia tributaria, la equidad puede definirse como la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece y la justicia tributaria tiene la misma orientación, es decir que los tributos deben estar divididos según los ingresos y capacidad económica de los sujetos pasivos, así pues cada uno cooperara en la medida de sus ingresos con los gastos públicos y redistribución de la riqueza.



2.8. Principio de legalidad

Este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, es conocido por su alocución en *latin nullum tributum sine lege*, que consiste en que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, que por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo.

Fundamentado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Artículo tres del Código Tributario Decreto 6-91 en su numeral 1 establece: "Artículo 3. Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo, de forma genérica puede afirmarse del fundamento constitucional empero el Código Tributario Decreto 6-91 especifica que debe existir una ley para que existe un tributo, lo cual puede traducirse que para que un tributo exista debe existir una norma previa que lo regule.

Aquí el Congreso de la República de Guatemala adquiere sustento legal, a través de que se le atribuye de forma absoluta la creación de impuestos de todo tipo lo cual garantiza que únicamente ese organismo tiene potestad para decretar o derogar los tributos que afecten a toda la sociedad.

Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, lo que ha sido calificado como el principio común del derecho constitucional tributario, en virtud de su recepción expresa o implícita en la constituciones de un Estado, que si bien mas de algún autor considera que el establecimiento de tal postulado no es una mera necesidad para los países modernos en occidente y los más desarrollados sí lo es.

2.9. Principio de defensa

Relacionado a la defensa en materia tributaria aquí cabe fundamentarse en lo que para el efecto establece el Artículo 12 de la Constitución Política de República de Guatemala. En virtud de los conflictos que puedan surgir del pago o cobro de los tributos o impuestos todas la personas tienen a su favor en primer plano la presunción de inocencia, mediante la cual pueden declarar culpable de delito a una persona únicamente con sentencia condenatoria de juez competente, previo proceso y es dentro de este proceso en el cual se desarrolla el derecho de defensa en virtud que en todas las diligencias que desarrollen puede acompañarse de abogado y debe ser escuchado.

2.10. Principio de confidencialidad

El Artículo 24 constitucional establece lo siguiente: "Artículo 24.- Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros. La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se



garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley.

Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.". Aquí se garantiza que los libros contables son privados sin embargo para las entidades que el Estado faculte para garantizar el pago de impuestos y la legalidad de las ganancias pueden éstas revisar los libros, con la salvedad de mantener en secreto los datos en dichos libros consignados.





CAPÍTULO III

3. El Estado y su organización

Según Adolfo Posadas, citado por Hugo Calderón “es una organización social constituida en un territorio propio con fuerza para mantenerse en él e imponer dentro de él un poder supremo de ordenación y de imperio, poder ejercido por aquel elemento social que en cada momento asume mayor fuerza política y que para Capitant “es un grupo de individuos establecidos sobre un territorio determinado y sujeto a la autoridad de un mismo gobierno.”¹⁶

La organización del aparato estatal es conminada a encajarse en la personalidad jurídica del Estado por ser inherente a las personas jurídicas colectivas del derecho público por ser una especie de conquista del constitucionalismo, aunque la personalidad jurídica aludida, no surja de una norma específica y concreta de las constituciones pues en Guatemala la personalidad jurídica del Estado se encuentra redargüida dentro del derecho privado no obstante que al ya mencionar al Estado se sumerge inmediatamente en el derecho administrativo, por ello se torna público.

3.1. El Estado

El Estado se constituye como el aparato material integrado por varios elementos dentro de los cuales se encuentran los gobernantes y gobernados para cumplir determinados fines de acuerdo a los ordenamientos jurídicos nacionales. Es el invento del hombre a

¹⁶ Calderón Morales, Hugo. *Derecho administrativo I*. Pág. 157.

través del cual se pretendía lograr una armonía social entre los ciudadanos, para que a través del mismo, existiera un orden.

“En el derecho político y en la teoría política tiene una acepción conceptual distinta, ya que se refiere a la designación de un ente que estructura a una comunidad humana. Representa a un ser político, jurídico y social”.¹⁷

“En la antigua Grecia la palabra Estado equivalía a polis que significa a la ciudad-estado para extenderse después a la comunidad misma”¹⁸. Para Manuel Ossorio: “Es una organización social constituida en un territorio propio, con fuerza para mantenerse en él e imponer un poder supremo de ordenación y de imperio, poder ejercido por aquel elemento social que en cada momento asume mayor fuerza política”; y que para Capitant es “un grupo de individuos establecidos sobre un territorio determinado y sujeto a la autoridad de un mismo gobierno”.¹⁹

3.2. Teorías acerca del origen del Estado

Se ha cuestionado a través de la historia cómo se originó el Estado, y existen varias teorías y posturas doctrinarias de estudiosos sobre este tema, también se ha abordado esta temática a través de distintas épocas, sin embargo, para efectos del presente trabajo, se abordaran aquellas teorías surgidas en la época antigua, intermedia y moderna, de la forma siguiente:

¹⁷ Burgoa Ignacio. **El Estado**. Pág. 103.

¹⁸ **Ibíd.** Pág. 104.

¹⁹ **Ibíd.** Pág. 104.

1. Época Antigua: “Esta principia hablando de las monarquías hereditarias en las que normalmente el monarca está encima de la ley, ya que este sería la fuente de la ley misma”.²⁰ Surge esta teoría derivado de lo que se manifestaba en la realidad con las monarquías occidentales de esas épocas y que en algunos casos, aún persisten algunas en la actualidad. Se caracterizaba por la existencia de reyes o emperadores quienes ejercían el poder en el absolutismo, ya sea por tradición o por costumbre.

En este caso, el tratadista Manuel Ossorio con respecto a definir que es la monarquía, indica: “Literalmente quiere decir gobierno de uno solo.”²¹ En este mismo sentido, Luis Sánchez Agesta menciona que “el fenómeno de la polis griega, consistía en una comunidad reducida que albergaba la población en diversas villas o pueblos centrados alrededor de una ciudad.”²² Por otro lado, Gerardo Prado menciona que “el monismo fue una característica de las organizaciones políticas antiguas, tanto en la polis griega como en las civitas romana”.²³

La organización griega tuvo como origen la aldea pero en su desarrollo llegó a convertirse en una ciudad, llegando a su más alto extremo durante el Siglo de Oro, en donde surgieron rivalidades y luchas con el mundo oriental que dieron lugar a un nuevo tipo de organización: la hegemonía. Y al final como sucesores de los fenómenos griegos surge en Roma las civitas.

²⁰ Prado, Gerardo. **Teoría del Estado**. Pág. 30.

²¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Pág. 654.

²² **Ibíd.** Pág. 654.

²³ **Ibíd.** Pág. 35.

2. Época Intermedia: “En esta época se da el dualismo ya que hay una autoridad temporal y espiritual, además a la persona se le considera como sujeto que tiene dignidad y libertad por naturaleza agregando que existe igualdad entre los seres humanos”.²⁴ Porrúa Pérez al respecto indica: “en esta época se acoge el derecho natural con grandes exponentes como los padres de la iglesia San Ambrosio, San Agustín, entre otros”. En términos generales, en este periodo de tiempo lo que se trataba era de mantener el orden público vigilando y protegiendo la recíproca libertad de los individuos dentro de la ley.

3. Época Moderna: En esta época al referirse lo que sucede el tratadista Manuel Ossorio indica que en el Estado constitucional que predominaba se debía entender como: “el que se caracteriza por garantizar la libertad como finalidad suprema y última del Estado; por limitar y fiscalizar el poder estatal por medio de su división en razón de la materia y del territorio, por la juridicidad el derecho, por la soberanía popular o gobierno de la mayoría”.²⁵

En cuanto a la modernidad, el Licenciado Gerardo Prado lo define tomando en consideración tres características fundamentales a saber: “Primero la unidad, que es una voluntad superior que no se doblega ante las otras voluntades; la organización constitucional que sería la misma comunidad organizada por instituciones y por último la autolimitación del Estado frente a los individuos, la cual se da con el orden jurídico que regula relaciones Estado e individuo, es decir, que éstos tienen derechos personales

²⁴ *Ibíd.* Pág. 35.

²⁵ *Ibíd.* Pág. 311.



conocidos con el nombre de garantías individuales. Para algunos autores, todo Estado lo es de derecho, puesto que se rige por normas jurídicas, cualquiera que sea su procedencia o la autoridad de que dimanen, con tal que tenga la posibilidad de hacer cumplir sus determinaciones dentro del orden interno en consecuencia el concepto sería aplicable lo mismo a un gobierno democrático y constitucional que a uno autocrático y tiránico.

Referente a lo que establece la frase referida de Lincoln “el gobierno del pueblo, por el pueblo y para el pueblo” el Estado de derecho se determina como aquel en que los tres poderes del gobierno, interdependientes y coordinados representan al pueblo”.²⁶ Según Sánchez Viamonte al respecto de este tema indica: “Los tres poderes o ramas del gobierno nacen del pueblo en forma más o menos directa. Los tres actúan en su nombre y bajo el imperio de las normas constitucionales”.²⁷

3.3. Elementos del Estado

El Estado se encuentra integrado por elementos fundamentales, y al respecto para Francisco Porrúa Pérez, “el territorio, el orden jurídico, la soberanía, el bien público temporal y la personalidad moral y jurídica del Estado, forman parte de los elementos del Estado”.²⁸ El Licenciado Gerardo Prado refiere como elementos del Estado “a un

²⁶ *Ibíd.* Pág. 39.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 40.

²⁸ *Ibíd.* Pág. 101.

grupo humano, el territorio, el orden jurídico, el poder o autoridad, el derecho, el fin del Estado y la soberanía”.²⁹

De acuerdo a lo anterior, se describen a continuación los elementos que integran el Estado moderno.

3.3.1. Territorio

Es el lugar o soporte físico de donde se ubica a una población, nación o comunidad. Es el elemento geográfico dentro del cual se desarrolla una población, es decir, es el espacio dentro del cual se ejerce el poder estatal.

3.3.2. Población

Se encuentra integrada por una o varias comunidades que tienen su lugar específico y permanente dentro de un territorio determinado, lo que quiere decir que se trata de un conjunto de habitantes de un país, regidos por un mismo gobierno y sometidos comúnmente a un mismo ordenamiento jurídico, anterior al Estado y la causa originaria de su formación.

3.3.3. El orden jurídico

Se trata de la forma de organización de la población dentro de un espacio geográfico determinado y esta es de forma jurídica y política, creando así al Estado como sujeto de

²⁹ *Ibíd.* Pág. 30.

derecho. La causa de estos efectos obedece a un poder o una actividad que tiene la fuente misma dentro de la comunidad. En otras palabras, es el conjunto de normas jurídicas vigentes y positivas que se relacionan entre sí, que rigen en cada momento la vida del hombre y de las instituciones.

3.3.4. El poder público

El poder público es otorgado a los hombres que gobiernan por parte del pueblo para que a través de los órganos administrativos ejerzan autoridad. El Estado como una institución dotada de personalidad jurídica propia, necesita ser investido de determinado poder, es decir ciertas actividades que no son más que el ejercicio del poder público o poder estatal.

3.4. El fin del Estado

Como lo establecen los Artículos 1 y 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tiene como fin fundamental el bienestar común. Siendo este propósito uno de los más elementales objetivos para los cuales fue creado un estado cuya soberanía es ostentada por todos y cada uno de los participantes a quienes cubre el marco jurídico de su ley fundamental.

3.5. Función del Estado

Independientemente del fin que tenga el Estado, dentro de su quehacer debe ejercer o poseer distintas funciones. Dentro de estas se encuentran las jurídicas y las políticas.

Entre las jurídicas por ejemplo, se encuentra la labor que desarrolla el legislativo, al crear todo el marco normativo que regirá su actuar no solo la de Estado sino la de los ciudadanos en general y de las instituciones que se han conformado para cumplir los fines del Estado.

3.6. Funciones de los órganos del poder público

A través del poder público del Estado, este poder se materializa a través de los tres organismos que lo conforman que son el ejecutivo, legislativo y judicial. A su vez, conforman lo que se denomina la Administración Pública, sin embargo, la actividad de administrar el poder público, esencialmente le corresponde al organismo ejecutivo.

Dentro de la forma de administrar, comprendida esta como un proceso social de planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar un grupo humano particular para lograr un propósito determinado, en el caso de la administración pública, el tema resulta ser más complejo, puesto que involucra no solo un marco jurídico en que se debe desempeñar la administración pública, sino también, la colectividad, cuya función prácticamente se materializa a través de los servicios públicos.

En sí, la administración pública, es la forma en que el Estado se administra, y el cual tiene su fundamento en los Artículos 140 y 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se establece la estructura de esta administración pública de la forma siguiente:

3.6.1. Organismo Legislativo

En cuanto al organismo legislativo, que se encuentra conformado por el Congreso de la República de Guatemala, el cual tiene la función esencial de crear y derogar las leyes, y se encuentra integrado por los diputados. Se regula el fundamento de la existencia de este organismo a partir de la Constitución Política de la República de Guatemala Artículos del 157 al 181, y cuenta además con su propia ley orgánica, en donde entre otras cosas, se indica que los órganos principales son el pleno, la junta directiva, la presidencia, la comisión permanente, las comisiones de trabajo y las juntas de jefes de bloques.

3.6.2. Organismo Ejecutivo

También llamada función administrativa, es el actuar del Estado promoviendo la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos y fomentando el bienestar y el progreso de la colectividad, y la función judicial o jurisdiccional que según Groppali “es la actividad del Estado encaminada a tutelar el ordenamiento jurídico, a la observancia de la norma jurídica y la resolución de controversias que puedan surgir”.³⁰

En cuanto al Organismo Ejecutivo, como se dijo arriba, es el encargado de la administración pública en general, si se toma en cuenta que realiza la función política o de gobierno. Su fundamento constitucional se encuentra establecido en los artículos del 182 al 202 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y también cuenta

³⁰ *Ibíd.* Pág. 40.

con su propia ley orgánica en donde se indica que se encuentra integrado por: 1) Presidencia de la República; 2) Vicepresidencia de la República; 3) Secretarías de la Presidencia; 4) Ministerios de Estado; 5) Viceministerios de Estado; 6) Direcciones Generales; 7) Gobernaciones Departamentales; y 8) Consejos de Desarrollo Urbano y Rural.

El Organismo Judicial se encuentra integrado por los magistrados y jueces de la Corte Suprema de Justicia y los tribunales de justicia establecidos por la ley, su principal atribución es ejercer la función jurisdiccional que consiste en la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Su fundamento constitucional se encuentra en el Artículo 203 al 222 de la Constitución Política de la República de Guatemala, además cuenta con leyes propias, como la Ley del Organismo Judicial, Ley de la Carrera Judicial y Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial, fundamentalmente.

3.6.3. Organismo Judicial

Se constituye en un organismo independiente del Estado y es el ente encargado de la administración de justicia que se materializa a través de las funciones que ejercen los jueces y magistrados.

Tiene funciones de carácter jurisdiccional así como administrativas, y esto se regula en la Ley del Organismo Judicial, contenida en el Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, y para el efecto, el Artículo 52 se refiere a las funciones del Organismo Judicial y dice que para cumplir sus objetivos, el Organismo Judicial no está



sujeto a subordinación alguna, de ningún organismo o autoridad sólo a la Constitución Política de la República y las leyes. Tiene funciones jurisdiccionales y administrativas, las que deberán desempeñarse con total independencia de cualquier otra autoridad. Las funciones jurisdiccionales del Organismo Judicial corresponden fundamentalmente a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales que a ella están subordinados en virtud de las reglas de competencia por razón de grado. Las funciones administrativas corresponden a la Presidencia del Organismo Judicial y también a esta le corresponde la administración de las demás direcciones y dependencias no judiciales.

Lo anterior quiere decir, que se encuentra laborando un personal de carácter administrativo, y un personal eminentemente jurisdiccional. Por otro lado, en el ámbito administrativo y jurisdiccional, también se debe considerar la importancia que tiene a nivel jerárquico la estructuración de las cámaras de la Corte Suprema de Justicia, que se constituye en un tribunal colegiado integrada cada cámara por cuatro magistrados de la Corte Suprema de Justicia, dividida en cámara civil, penal y de amparo y antejuicios.





CAPÍTULO IV

4. Marco jurídico en materia de pago de impuestos de empleados o funcionarios públicos

Corresponde ubicar la materia tributaria dentro de la biblia jurídica, pues es la que reúne todas y cada una de las leyes habidas y por haber esta vez relacionadas con la rendición de impuestos propiamente dicha, esto porque la legislación guatemalteca es hija del alto poder denominado Organismo Legislativo, de ahí que no existe ámbito ni lugar que no sea susceptible a estar cubierta con el manto confeccionado sobre medida de sus subordinados, de tal modo que este no sea inferior pero tampoco superior a nadie.

4.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Es evidente de que la Carta Magna contiene preceptos supremos de desarrollo a través de normas ordinarias obligatorio y para el presente análisis, se puede tomar en consideración los siguientes aspectos:

- a) En el Artículo 101 se regula el derecho al trabajo, y que el régimen en esta materia debe organizarse conforme a principios de justicia social. A partir de dicha norma, se regulan otras que se refieren a los derechos sociales mínimos que le asisten a los trabajadores, y en el caso de los trabajadores del Estado, existe un régimen especial normativo, estableciéndose en el Artículo 108 que se rige por la Ley de Servicio Civil.

- b) También se establece el derecho de cualquier persona de optar a empleos o cargos públicos y que debe para ello, tomarse en consideración los méritos de capacidad, idoneidad y honradez.

- c) En la ley fundamental también se regula los derechos y deberes cívicos de los ciudadanos, dentro de ellos, se encuentra el cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República de Guatemala, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Se regula aspectos relacionado con el régimen financiero y presupuestario del país, basado en principios de legalidad y capacidad de pago.

4.2. Código Tributario

Se encuentra contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y dentro de los fundamentos, se encuentra el hecho de que se consideró necesario determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo. Fundamentalmente rige las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales.

Se establece las clases de tributos que existen, como lo son: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Establece como obligación tributaria como 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.

4.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Se encuentra contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, y se creó para modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos.

El Artículo uno se refiere a que tiene el objeto la ley de establecer 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. De acuerdo a lo anterior, es evidente de que esta ley afecta a las rentas y ganancias de capital que obtienen los ciudadanos en el territorio nacional.

Los sujetos pasivos de esta ley, de acuerdo al Artículo tres, son los 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. Además, se regula que para los efectos de la ley, los entes, patrimonios o



bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos en 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 las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

Todas las personas individuales que cumplan la mayoría de edad (18 años), al obtener su Cédula de Vecindad deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado para que la Administración Tributaria les asigne Número de Identificación Tributaria (NIT), aún cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más impuestos vigentes. La Superintendencia de Administración Tributaria en coordinación con las municipalidades, deberá establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria (NIT) y la extensión de la constancia respectiva se efectúe en forma simultánea a la entrega de la Cédula de Vecindad.

Como algo importante, se describe el Artículo cuatro de esta ley que regula los principios generales y dice que se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias,



cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

Dentro de las rentas de fuente guatemalteca, se considera a: a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero. b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico. c) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero. d) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos. e) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Los provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países.

En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio. f) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza. g) Las rentas provenientes de la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, "videotape", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable. h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior. i) Rentas provenientes de espectáculos públicos, tales como cines, teatros, club nocturno y similares; j) Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.

Los sujetos pasivos de este impuesto tienen la obligación de realizar la presentación de sus declaraciones juradas y anexos. El Artículo 54 de la ley refiere: Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el Artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida



durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.

Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando corresponda, el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, conforme el párrafo final del Artículo 46 de esta ley. Los estados financieros que se acompañen a la declaración jurada, deberán coincidir con los registrados en el libro de balance y con los estados financieros que deban publicarse. La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, por su apoderado, por su representante legal o por los demás responsables que establece esta ley y el Código Tributario. A dicha declaración se acompañarán las constancias de retención y los recibos de pago del impuesto que corresponda, salvo cuando se presenten por medios electrónicos, en cuyo caso los conservarán en su poder a disposición de la Administración Tributaria.

4.4. Ley de Actualización Tributaria

Esta ley vino a desarrollar una serie de preceptos que tiene relevancia para la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se encuentra contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República. Dentro de los aspectos más importantes se considera correcto el

adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, y otras disposiciones que le permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en dichas leyes.

En el Artículo uno se establece que se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en base a lo establecido, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con los procedimientos y el interés mas general cuyo espíritu teleológico expresa la carta magna.

Todos los tributos están individualizados con especificidad de tal modo en que las rentas que se gravan según su procedencia son:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Las rentas que se gravan de actividades lucrativas, se incluyen las provenientes de la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala, es decir, la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales,



representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala, el servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes, los servicios de comunicaciones de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones, los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes, los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación.

Estas rentas se entenderán de acuerdo a lo establecido, aún cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación, la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.



los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes; las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan; los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes sin relación de dependencia.

En cuanto a las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, desarrollado dentro o fuera de la república de Guatemala, se incluyen las provenientes del trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala.

Una aclaración de estas rentas vendrían a ser las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala; Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países del mundo.



Aquí también se integran los sueldos, salarios, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico. e) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración y otros consejos u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

También se regulan las rentas de capital, que sean percibidas o devengadas en dinero o en especie por residentes o no en Guatemala pudiendo ser los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.

Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país, derivados de depósitos de dinero, inversión de dinero en instrumentos financieros, las operaciones y contratos de créditos, tales como la apertura



de crédito, el descuento, el crédito documentario o los préstamos de dinero, la tenencia de títulos de crédito tales como los pagarés, las letras de cambio, bonos o los llamados debentures o la tenencia de otros valores, en cualquier caso emitidos físicamente o por medio de anotaciones en cuenta.

Con criterio legislativo entran aquí los diferenciales de precio en operaciones de reporto, independientemente de la denominación que le den las partes, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios, el arrendamiento financiero, el factoraje, la titularización de activos, cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiamiento, de la inversión de capital o el ahorro.

Si nos sumergimos en lo que para el efecto estatuye el Decreto 33-8 del Congreso de la República de Guatemala que es la Ley de Derechos de Autor y Derechos Conexos estaríamos frente a las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala pues e consideran regalías los pagos por el uso, o la concesión de uso de lo que respecta a Derechos de autor y derechos conexos, sobre todo en obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.



Ahora bien en cuanto a la Ley de Propiedad Industrial propiamente dicha estaríamos a las marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias.

Entre otras denominaciones de rentas percibidas tenemos los derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización; aquella Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas también es susceptible a dársele la categoría de rentas.

Los derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos, derechos sobre otros activos intangibles, las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala, aquí es indispensable aclarar que este tipo de renta no se refiere al alquiler como ha sido la tradición oral de llamarle renta al alquiler, pues es una cosa diferente entendiéndose como las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala y las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles.

4.5. Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas

Este acuerdo contiene el Reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2013 del Congreso de la República de Guatemala que establece el Impuesto Sobre la Renta, dentro de los aspectos más importantes de señalar de la misma, se encuentran los siguientes:

a) El objeto de dicho reglamento es desarrollar los preceptos del impuesto sobre la renta que se encuentran contenidos en el libro uno del decreto mencionado y los procedimientos para su recaudación y control.

b) El Artículo 21 de dicho reglamento, establece la deducción de viáticos pagados a funcionarios y empleados, y refiere que los gastos en concepto de viáticos pagados a funcionarios y empleados en relación de dependencia, deberán comprobarse de la siguiente manera: 1. En caso de viáticos al exterior, copia de la hoja del pasaporte, en su caso, cuando se requiera por la entidad pública respectiva, otro documento oficial que acredite su movimiento migratorio, documento donde conste el motivo del viaje, boletos del medio de transporte utilizado, y documentos de pago de viáticos correspondiente.

2. En caso de viáticos en el interior del país se deben comprobar con la factura correspondiente o con factura especial emitida al empleado o funcionario. Cuando no se documente de la forma indicada, el patrono no tendrá derecho a la deducción por viáticos. De conformidad con el Artículo 68 numeral 1 de la enunciada ley, cuando los viáticos no estén sujetos a liquidación o no constituyan reintegro de gastos, lo pagado



en tal concepto se considerará como renta gravada para la determinación de la renta imponible del trabajador, debiendo el patrono determinar, retener y pagar el impuesto que sobre la misma corresponda.

4.6. Ley del Servicio Civil

Se encuentra contenida en el Decreto 1748 del Congreso de la República de Guatemala, y tiene como objetivo regular las relaciones que surgen entre la administración pública y los trabajadores de ésta. Además, garantizar a la sociedad una eficiente operación de los servicios públicos, afirmar y proteger la dignidad de los trabajadores del Estado; remunerar el correcto desempeño de cada cargo público en forma justa y decorosa; establecer que a igual trabajo desempeñado en igual salario; estabilizar el desempeño de los distintos puestos de la administración pública mediante la eliminación de factores de preferencia puramente personal de los respectivos nombramiento, ascensos y despidos; proporcionar que la administración pública invierta sus recursos económicos en forma ordenada y cuidadosa en el pago de servicios personales, manteniendo estos gastos dentro del mínimo compatible con las necesidades del país, y en especial, reconocer que la relación de trabajo de los empleados del Estado constituye una función pública, cuyo acertado desempeño es fuente de deberes y de derechos especiales. Dentro de las normas más importantes de describir de esta ley, se encuentran las siguientes:

a) Se establece que el propósito de la ley es regular las relaciones entre la administración pública y sus servidores, con el fin de garantizar su eficiencia,

asegurando los mismos, justicia y estímulo en su trabajo, y establecer las normas para la aplicación de un sistema de Administración de personal.

b) Los principios que la fundamentan son: 1. Todos los ciudadanos guatemaltecos tienen derecho a optar a los cargos públicos y a ninguno puede impedírsele el ejercicio de este derecho, sí reúne los requisitos y calidades que las leyes exigen. Dichos cargos deben otorgarse atendiendo únicamente a méritos de capacidad, preparación, eficiencia y honradez. 2. Para el otorgamiento de los cargos públicos no debe hacerse ninguna discriminación por motiva de raza, sexo, estado civil, religión nacimiento, posición social o económica u opiniones políticas.

El defecto físico o dolencia de tipo psiconeurótico no es óbice para ocupar un cargo público, siempre que estos estados no interfieran con la capacidad de trabajo al cual sea destinado el solicitante ajuicio de la Junta Nacional de Servicio Civil. 3. El sistema nacional de servicio civil debe fomentar la eficiencia de la administración pública y dar garantías a sus servidores para el ejercicio y defensa de sus derechos. 4. Los puestos de la administración pública deben adjudicarse con base en la capacidad, preparación y honradez de los aspirantes. Por lo tanto, es necesario establecer un procedimiento de oposición para el otorgamiento de los mismos, instituyendo la carrera administrativa. Los puestos que por su naturaleza y fines deban quedar fuera del proceso de oposición, deben ser señalados por la ley. 5. A igual trabajo prestado en igualdad de condiciones, eficiencia y antigüedad, corresponderá igual salario; en consecuencia, los cargos de la administración pública deben ordenarse en un plan de clasificación y evaluación que



tome en cuenta los deberes, responsabilidades y requisitos de cada puesto, asignándoles una escala de salarios equitativa y uniforme 6. Los trabajadores de la administración pública deben estar garantizados contra despidos que no tengan como fundamento una causa legal. También deben estar sujetos a normas adecuadas de disciplina y recibir justas prestaciones económicas y sociales.

Los órganos superiores de esta ley son: Junta Nacional de Servicio Civil y la Oficina Nacional de Servicio Civil.

Mientras los puestos que comprende el servicio en el Estado son de 3 tipos a saber del primero Servicio Exento; segundo el Servicio sin Oposición; y un tercero lo es el llamado Servicio por Oposición.

4.7. Decreto 48-99 del Congreso de la República de Guatemala que contiene la Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial

Esta ley tiene por objeto regular de una manera más específica las relaciones laborales entre el Organismo Judicial y sus empleados y funcionarios. Es también aplicable a los jueces y magistrados en lo que corresponda, de conformidad con las disposiciones de la Ley de Carrera Judicial. El servicio civil del Organismo Judicial es de carácter público y esencial y será ejercido por las autoridades, empleados y funcionarios con responsabilidad y transparencia.



Establece un sistema de carrera para el personal auxiliar, los trabajadores, técnicos, funcionarios y empleados en general, aparte de regular el sistema de oposición. Por sistema de oposición se entiende el procedimiento selectivo consistente en una serie de ejercicios en que los aspirantes a un puesto de trabajo muestran su respectiva competencia y superan las pruebas respectivas. Se establece el sistema de oposición, mediante el cual toda persona tiene derecho a optar a los cargos a que se refiere esta ley. Los nombramientos deberán hacerse únicamente sobre la base de la preparación, experiencia, capacidad y honradez.

También se establece la categoría de los empleados judiciales, como son los: a) Auxiliares Judiciales; b) Trabajadores administrativos y técnicos. El órgano superior del sistema de servicio civil del Organismo Judicial es el Presidente de la Corte Suprema de Justicia y del Organismo Judicial y el procedimiento de ingreso, es basado en los existentes regímenes de servicio, que son el procedimiento de selección, nombramiento, evaluación de desempeño, ascenso y remoción.

A partir del Artículo 37 se establecen los derechos, prohibiciones y deberes del personal del Organismo Judicial. Además que el Artículo 54 establece el régimen disciplinario en donde se contemplan las faltas, el procedimiento y las sanciones.



CAPÍTULO V

5. El procedimiento de retención del impuesto sobre la renta a funcionarios públicos renglón 011 en funcionamiento remunerados por viáticos

5.1. La prestación de viáticos

Conforme la Unidad de Orientación Legal y Derechos del contribuyente de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, existe un tratamiento tributario de viáticos pagados a personas individuales que prestan sus servicios extendiendo o no relación de dependencia y a miembros de cuerpos colegiados.

Primeramente, habría que establecer qué significan los viáticos y cuál es su tratamiento fiscal. Se puede señalar a Diez Melcacho que “viáticos constituyen una erogación monetaria desembolsada por el patrono a favor de sus asalariados para sufragar o reponer lo que los gastos que estos ocasionan no sean producidos en forma directa por el trabajador sino por orden del patrono.”³¹

Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyen reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, concejos de administración, concejos municipales y otros concejos u órganos directivos o constitutivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten a personas o independientemente donde acuden o se reúnan, se

³¹ Diez Melcacho, Pietro. *El viajante*. Pág. 97.

encuentra regulado en el Decreto 10-2012 como renta de actividades lucrativas, por lo que en el caso del funcionario o empleado del Organismo Judicial en lo que reciba en calidad de viáticos para poder realizar comisiones en nombre del Organismo Judicial y este sea para gastos exclusivos de dicha comisión oficial, por lo que la ponencia en el desarrollo de la presente investigación estriba en que no debe estar grabada con el impuesto sobre la renta, siendo que el Organismo Judicial debe estar sujeto a este impuesto en el caso de las comisiones que realiza en nombre de ésta institución y que no tengan carácter de sueldo, como para que sea grabado con el impuesto sobre la renta como se regula.

En base a lo anterior, se propone reforma de la literal J del Artículo 4 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República para que sea claro en lo que respecta a viáticos obtenidos no como salario o ingreso por parte del Organismo Judicial y los empleados o funcionarios judiciales.

5.2. Etimología

Para un mejor comprender acerca de lo que significa el vocablo viático necesariamente se tiene que hacer concurrir al Diccionario de la Real Academia Española, el que nos sumerge en el conocimiento del idioma a través de indicar que “Viático, se deriva del latín viaticum de via o camino, y es definido como “la prevención, en especie o en dinero de lo necesario para el sustento de quien hace un viaje”.³²

³² Diccionario de la Real Academia Española. Pág. 876.



Este concepto es muy utilizado en el ámbito laboral y tiene repercusiones fiscales, porque en la Ley del Impuesto sobre la renta, se describe como un hecho generador en la categoría de rentas del trabajo.

5.3. El hecho generador

A tenor de lo que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 68 “Constituye un hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. En particular, son rentas provenientes del trabajo: 1 (...) viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos (...) que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior”.

De acuerdo a lo anterior, en el caso del pago de viáticos por servicios prestados en relación de dependencia, deben considerarse los siguientes aspectos:³³

- a) Los viáticos liquidados y comprobados, según se trate de comisiones fuera o dentro del país, se encuentran liberados o exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta a cargo de los asalariados: por lo tanto, estos viáticos deben quedar

³³ Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente. Departamento de Consultas, Intendencia de Asuntos Jurídicos. Pág. 4.

incluidos en la renta bruta (total de ingresos gravados y exentos) pero no forman parte de la renta neta (ingresos totales menos rentas exentas) proyectada y definitiva que debe establecer la parte empleadora, según lo regulado en los artículos 70 numeral 4 y 72 segundo párrafo, del Libro I del Impuesto sobre la Renta Decreto 10-2012 del Congreso de la República, por lo tanto, no estará afecta al impuesto sobre la renta.

- b) Considerando que los viáticos liquidados y comprobados por gastos realizados dentro del país, son rentas exentas para el asalariado que los utiliza, siempre que sean comprobados por medio de facturas correspondientes, dichas facturas deben emitirse a nombre de la entidad pública o privada que erogue los viáticos y adjuntarse a la liquidación respectiva, siendo recomendable que el asalariado conserve copia de la liquidación y facturas correspondientes por un plazo mínimo de 4 años.
- c) Si el monto erogado en concepto de viáticos, no fuera liquidado ni comprobado según se trate de gastos incurridos fuera o dentro del territorio nacional, dicho monto deberá integrar tanto la renta bruta como la renta neta del asalariado; consecuentemente, deberá afectarse al Impuesto sobre la renta, como cualquier otra retribución al trabajo realizado en relación de dependencia que no goce de exención; en este sentido, si existe certeza del monto a erogarse a lo largo del año, ese monto debe considerarse en la proyección realizada por el patrono al principio de cada año, proyección de la cual resulta el monto a retener mensualmente en caso no existiera certeza por la eventualidad de comisiones

que originan dichos viáticos, el patrono deberá modificar el monto anual de la renta neta estimada en la proyección, cada vez que desembolse viáticos no liquidables ni comprobables, efectuando así un nuevo cálculo para actualizar en los meses sucesivos el monto de la retención del Impuesto Sobre la Renta que debe realizar por mandato legal el patrono, según el Artículo 75 del Decreto Legislativo 10-2012.

5.4. El impuesto sobre la renta y lo relativo a los viáticos

Ha sido discutido las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, especialmente porque existen aspectos complejos y en el tema de los costos y gastos deducibles y referentes a los viáticos, no es la excepción. En el caso de los trabajadores del Organismo Judicial, por ejemplo, para que sea deducible se debe documentar con las facturas emitidas conforme a la legislación tributaria, y se considera rentas exentas cuando los viáticos precisamente se documentan con dichas facturas, y cuando los montos no se comprueben con tales documentos, se consideraran rentas afectas para el trabajador y pagará el impuesto que corresponde a las rentas del trabajo.

Se ha dicho que en este caso, el fisco estaría cobrando dos veces dicho impuesto sobre la renta, porque por un lado, el patrono cuando reporta los viáticos sin facturas, se considerarían no deducibles consecuentemente estaría tributando por dicho monto, ya que ello no se aceptaría como gasto y aumentaría su renta imponible, el otro pago lo haría el trabajador, porque los viáticos que no se comprueben se consideran rentas del trabajo, y generalmente esto es lo que sucede en la realidad.



Al respecto, el Licenciado Oscar Chile Monroy refiere “las exigencias e injusticias indicadas también hay que tomar en cuenta que el monto máximo a deducir se redujo en un cuarenta por ciento, ya que antes el techo era del cinco por ciento de la renta bruta, ahora se indica que la deducción no se puede exceder del tres por ciento. La nueva ley es muy severa, ya que en el artículo de gastos deducibles impone condiciones para las deducciones, luego hay otro artículo que establece condiciones para que se acepte la deducción y luego el específico que contiene el listado y condiciones de gastos no deducibles”.³⁴

5.5. El procedimiento de retención en el caso de los funcionarios públicos bajo el renglón 011

El renglón cero once, se refiere a aquellos contratos de trabajo entre el Estado y los funcionarios o empleados públicos que tienen una relación de dependencia y que pertenecen al personal permanente, por lo que se encuentran establecidos y contemplados dentro de los presupuestos respectivos de cada organismo o bien entidad pública.

De acuerdo a lo anterior, es evidente de que los trabajadores, empleados o funcionarios bajo este renglón, mantienen una relación de dependencia, y por lo tanto no realizan trabajo con beneficios propios, sino con beneficios para la parte patronal, en este caso, el Organismo Judicial. Las actividades que les son encomendadas, se realizan bajo estos parámetros y por lo tanto, no obtienen ingresos adicionales al salario, por lo que

³⁴ Auditoria y Tax coconsultans Injusticias del I.S.R. Pág. 1.

es evidente de que no deben estar afectos a ningún tipo de declaración de impuestos, como sucede en el caso del Impuesto sobre la renta, en concepto de viáticos.

5.6. Necesidad de reforma del Artículo 4 literal j del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala sobre el cobro del impuesto sobre la renta en viáticos que no liquidan empleados del renglón 011 por gastos hechos por cuenta del Organismo Judicial.

El Artículo cuatro literal j de la Ley de Actualización Tributaria refiere: “Rentas de fuente guatemalteca. El numeral 1 que se refiere a rentas de actividades lucrativas, cuando indica que con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se dispongan o no de establecimiento permanente desde el que se realice todo o parte de sus actividades.

Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de: ...j) Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan”.

Tal y como se ha venido analizando, resulta evidente de que el tema de los viáticos en el caso del personal que labora en el Organismo Judicial bajo el renglón 011, no

constituye parte del salario, sino que son gastos que se realizan por cuenta del patrono, no constituyendo por ello gastos personales.

Por otro lado, el Organismo Judicial es un órgano independiente no solo administrativa sino presupuestariamente del ejecutivo, por ejemplo, en donde se rige por leyes generales y específicas, tal y como se ha venido analizando en el desarrollo de la presente investigación, no resulta correcto y en todo caso, es injusto que los funcionarios y empleados del Organismo Judicial realicen el pago del impuesto sobre la renta por la cantidad pecuniaria que reciben para realizar sus funciones en nombre del Organismo Judicial, porque esto es independiente de su salario, por no existir un aprovechamiento de dicho monto de forma personal, sino que es utilizado en nombre de la parte patronal y lo hace en cumplimiento de sus funciones.

Aparte de lo anterior, el rubro de viáticos de acuerdo al presupuesto del Organismo Judicial, es entregado para el funcionamiento, capacitaciones, etc., en general, para realizar funciones en nombre de ese alto organismo estatal, por ello, se hace indispensable proponer la reforma al Artículo cuatro literal j del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, tomando como base los siguientes argumentos:

- a) La normativa referida hace alusión a la necesidad de adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada que permita un mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, sin embargo, como sucede en el presente tema, no existe claridad

con relación a la obligatoriedad de los funcionarios públicos o empleados que estén contratados bajo el renglón 011 en el caso de la declaración del Impuesto sobre la Renta respecto al pago de los viáticos, que se les otorgan con el fin de cumplir actividades propias y en nombre del Organismo Judicial.

- b) El artículo cuatro de dicha ley se refiere a las rentas de fuente guatemalteca, y la literal j) se refiere a que debe entenderse por rentas las provenientes de las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan. En este caso, debiera agregarse o adicionarse a través de una reforma, lo relativo a que estarán exentos de esta obligación, cuando el funcionario o empleado en relación de dependencia justifique que la actividad no se ha hecho en nombre propio sino en nombre de la parte patronal, como lo es el Organismo Judicial.

La tesis sustentada encuentra soporte en varios puntos los cuales estratégicamente expongo con la verticalidad que mana de la ley fundamental de la república por establecer todas y cada una de las garantías primigenias de una nación que por muchos años, ha venido enriqueciendo su acervo constitucional, hilvanado por grandes



jurisconsultos, pasando por estudiantes que en el afán de participar en la gesta más importante de la vida legislativa se ha derramado sangre, todo ello por comprender a ciencia cierta las diversas aplicaciones jurisprudenciales en materia de los tributos.

Considero de vital importancia la reforma planteada, basado en el espíritu de la ley tanto constitucional como las leyes ordinarias llegando hasta los reglamentos. Bastaría invocar el precepto legal de la Ley del Organismo Judicial, para dejar claramente establecido que contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario. Esto por haberse comprobado tajantemente que los trabajadores del Organismo Judicial, a la fecha, han estado pagando tributos que no les corresponden.

La reforma a la literal aludida, una vez operada, deberá entenderse como tacita y su omisión debe ser elevada a las instancias correspondientes teniéndosele como acto contrario a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas. Y quien cobre o haga pagar al trabajador un tributo que no esté basado en ley debe someterse al fuero jurisdiccional que ordena la ley y aquel pago o cobro en su caso, debe quedar nulo de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de la contravención, siendo esto último, la excepción a la norma en la reforma que defiendo en mi investigación.

5.7. Modo de suplir la ley

De todos es conocido que no existe ámbito ni lugar que no sea susceptible a la aplicación de la justicia, y de ello se desprende que la reforma a la ley expuesta, debe hacerse por medio de la derogatoria de las leyes, misma que estatuye el Decreto Ley 2-89 del Congreso de la República de Guatemala al establecer que “Las leyes se derogan por leyes posteriores:

- a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;
- b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;
- c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;
- d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad.

Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.

Por ello mi aseveración es tal que resulta inconstitucional el cobro de tributos a la clase trabajadora del estado, por la incongruencia que ha develado mi sencilla investigación y que se declara de urgencia nacional corregir, no solo para el momento procesal de la situación laboral sino para las futuras generaciones de trabajadores del sector justicia.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los trabajadores, funcionarios o empleados del Organismo Judicial que se encuentran laborando bajo el renglón cero once, constituyen personal permanente que se encuentran incluidos dentro de un presupuesto general de ingresos y egresos de dicha entidad, por lo que las actividades que realizan se basan en atribuciones que les son encomendadas, derivado de ello, respecto a gastos extraordinarios que se realicen, les son otorgados viáticos que no son beneficios propios adquiridos de orden dinerario, sino que se han realizado dichas actividades en nombre de la parte patronal.

Razón por la que en la actualidad, no debe estar afectos dichos viáticos al pago del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, sí han estado afectos derivado de lo que indica el Artículo 4 literal j) del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, por lo que dicha norma debe ser elevada al pleno del Congreso de la República de Guatemala para su respectiva reforma, en el sentido de que las circunstancias expuestas no deben ser objeto de declaración y pago de dicho impuesto, porque no constituyen actividades lucrativas ajenas a la labor que realizan dichos funcionarios, empleados o trabajadores del Organismo Judicial.





BIBLIOGRAFÍA

ARREAGA MÉNDEZ, Damián José Fernando. **Seguridad jurídica del contrato de seguro en Guatemala**. Quetzaltenango; Universidad Rafael Landívar, Facultad de ciencias Jurídicas y Sociales, Octubre 2012.

CABANELLAS TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**, (s. l. i.): Edición actualizada, corregida y aumentada por, Editorial Heliasta, (s. f.).

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala, (s. e.), marzo 2000.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México DF, México: Editorial Limusa. 2012.

DIEZ MELCACHO, Pietro. **El viajante**. La Habana Cuba; Editorial Guevara. 1986.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Madrid; Editorial MAPFRE, S. A. 1988.

GARCÍA SOLARES, Jorge Luis. **Análisis jurídico y doctrinario de la vigencia del principio de no confiscación en las multas y recargos aplicados a los contribuyentes por el pago extemporáneo del impuesto al valor agregado – IVA**. Guatemala; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, abril 2007.

GUERRA MORALES, María Teresa. **Efectos de la incobrabilidad por prescripción de la obligación tributaria**. Guatemala; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Marzo 1999.

MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero: derecho Tributario**. Guatemala, Guatemala: Litográfica Print Color, (s. f).

OSORIO GONZÁLEZ, Gustavo Alexis. **Manual básico del seguro**. Asunción, (s. e.), mayo 2003.

PORTILLO BENAVENTE, Jorge Humberto. **Obligaciones derivadas del contrato de seguro**. (s. l. i.), 1982.

RÁMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo **El derecho tributario y los principios de**



legalidad e igualdad de Guatemala. Guatemala; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Septiembre 2009.

ROBLES PINEDA, Héctor Eduardo. **El derecho de seguros en Guatemala: La ciencia del seguro y el proceso de creación de la póliza de seguro.** Guatemala; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Marzo 2011.

SOLÍS COLINDRES, Ludim Adelaida. **La obligación de seguro en la propiedad horizontal.** Guatemala; Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Mayo 2006.

VILLEGAS, Héctor B. **Derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: 5ª edición, ampliada y actualizada, Editorial De palma. 1994.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Temas de introducción al estudio del derecho y de teoría general del derecho.** Guatemala: 4a ed., Editorial Universitaria, 2004.

Legislación:

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

Código Civil. Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azúrdia.

Código de Comercio. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 05 de junio de 2002.

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

Ley de Servicio Civil del Organismo Judicial. Decreto 48-99 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Servicio Civil. Decreto 1748 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.



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

Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Decreto I-98 del Congreso de la República.

Ley sobre el Impuesto de Solidaridad –ISO-

Acuerdo Gubernativo 213-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas. Reglamento del libro I de la Ley de actualización tributaria, Decreto 10-2013 del Congreso de la República de Guatemala.