

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

**PAGO DE IMPUESTOS EN FORMA DIRECTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL
SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MÓNICA EDITH VALDEZ LOPEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

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 PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Carlos Arsenio Pérez Cheguen
Vocal: Lic. Edwin Noel Peláez Córdón
Secretario: Lic. Jorge Leonel Franco Moran

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Marvin Vinicio Hernández Hernández
Vocal: Licda. Luisa María de León Santizo
Secretario: Lic. Milton Roberto Estuardo Riveiro González

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 26 de noviembre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
MÓNICA EDITH VALDEZ LOPEZ, con carné 8513553,
 intitulado PAGO DE IMPUESTOS EN FORMA DIRECTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE
INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

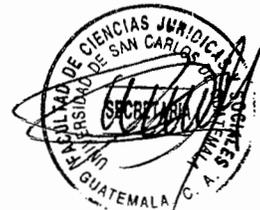
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA OREJANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 10 / 02 / 16 f)

Asesor(a)
LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



Marvin Vinicio Hernández Hernández
Ruta 3 2-70 zona 4 Oficina 3 Nivel 3
Teléfono 57986240
Ciudad de Guatemala



Guatemala, 10 de marzo de 2016

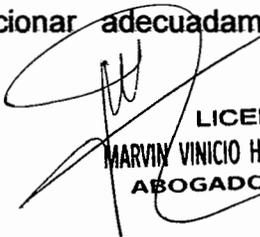
Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Apreciable doctor:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis de la bachiller **MÓNICA EDITH VALDEZ LÓPEZ**, con carné **8513553** la cual se intitula **PAGO DE IMPUESTOS EN FORMA DIRECTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS**; declarando expresamente que no soy pariente de el bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre el Pago de impuestos en forma directa en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales la bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con el Pago de impuestos en forma directa en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.


LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO

Marvin Vinicio Hernández Hernández
Ruta 3 2-70 zona 4 Oficina 3 Nivel 3
Teléfono 57986240
Ciudad de Guatemala



- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo la bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva, la bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda el Pago de impuestos en forma directa en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas para que se facilite y sea más ágil dicho pago.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- g) La bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

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

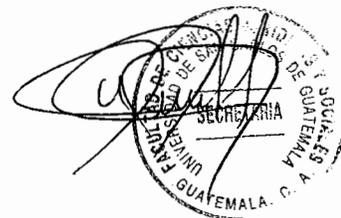
Atentamente,

Lic. Marvin Vinicio Hernández Hernández
Abogado y Notario
Asesor de Tesis
Colegiado No. 8241

LICENCIADO
MARVIN VINICIO HERNANDEZ HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



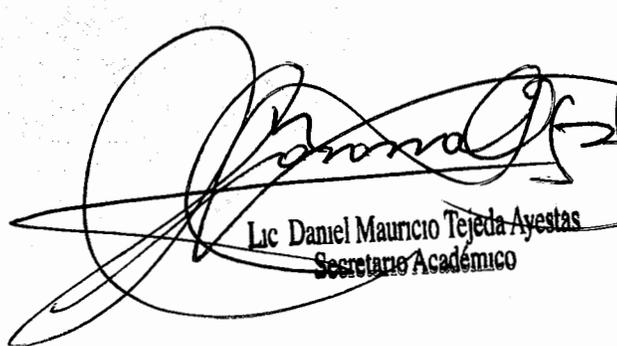
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala

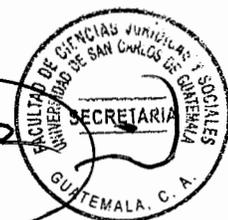


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 31 de mayo de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MÓNICA EDITH VALDEZ LOPEZ, titulado PAGO DE IMPUESTOS EN FORMA DIRECTA EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS. 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.


 Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
 Secretario Académico




 Lic. Avidán Ortiz Orellana
 DECANO





DEDICATORIA

- A DIOS TODO PODEROSO:** Por ser la luz maravillosa que guía mis días, alienta mi existencia y fortalece mi espíritu.
- A MIS PADRES:** Fernando Valdez Robles y Alba Leticia López de Valdez, a quienes amo, respeto, admiro y agradezco, por apoyar siempre todos mis proyectos.
- A MIS SUEGROS:** César Augusto Sosa y Gloria Marina Mauricio de Sosa (Q.E.P.D), con amor sincero y eterno agradecimiento por sus sabios consejos e incondicional apoyo.
- A MI ESPOSO:** Cesar Tadeo Sosa Mauricio, con amor, por ser ese compañero inseparable, apoyo a mi vida y carrera profesional.
- A MIS HIJAS:** Quienes motivan mi existencia, María de Fátima, Mónica María y María Fernanda, con amor incondicional, como muestra de mi empeño y deseo de superación.
- A MIS HERMANAS:** Karin Johanna y Alba Lucrecia, con inmenso amor fraternal.
- A TODOS MIS AMIGOS:** Con cariño sincero y agradecimiento por demostrarme siempre comprensión y apoyo, en especial a Javier Eduardo, Luis Daniel, Manuel de Jesús y Luz María.



A: **LA TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**, mi respeto, compromiso y agradecimiento por la oportunidad de forjarme en sus aulas.

A: **LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES Y SUS CATEDRÁTICOS**, mi fidelidad y agradecimiento eterno por los conocimientos adquiridos y la oportunidad de ser parte de ella. A todos y cada uno de mis maestros, con todo respeto y amistad.

A MI FAMILIA EN GENERAL: Presentes y ausentes, con amor y respeto.

A MI AMADA GUATEMALA: De todo corazón y como muestra de mi deseo de superación, colaborando en su engrandecimiento.



PRESENTACIÓN

La presente investigación se refiere al análisis del procedimiento de pago del impuesto sobre renta de los contribuyentes inscritos el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, contenido en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, el cual refleja una violación al principio de celeridad tributaria al impedir que dichos contribuyentes puedan realizar el pago de tal impuesto de forma directa.

Por pertenecer al campo del derecho tributario y determinar la problemática planteada y su comprobación, se tomó como base para el desarrollo de la presente investigación, los aportes doctrinarios y legales respecto a la tributación, el procedimiento de pago del impuesto sobre la renta y la aplicación del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, durante el período comprendido del año 2013 al 2014.

El objeto del presente estudio es la administración tributaria y los sujetos del mismo, está constituido por los contribuyentes del impuesto sobre la renta, inscritos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

El aporte académico del presente estudio, es presentar un análisis del procedimiento de pago del impuesto sobre renta de los contribuyentes inscritos al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, demostrando que en el mismo, se provoca una directa violación al principio de celeridad tributaria, debido a impide que



HIPÓTESIS

De la investigación realizada, se deduce la hipótesis que el procedimiento para realizar el pago del impuesto sobre la renta por parte de los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, establecido en el Artículo 46 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, refleja una inminente violación al principio de celeridad tributaria al impedir que dichos contribuyentes puedan realizar el pago de tal impuesto de forma directa.

La hipótesis se fundamenta, en que actualmente los contribuyentes inscritos bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta, no pueden pagar sus impuestos de forma directa. El Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, solamente establece una forma de pago del impuesto sobre la renta a través de retención; no contempla la posibilidad que el contribuyente pueda solicitar autorización, para efectuar sus pagos respectivos en forma directa y, ante esa imposibilidad, muchos contribuyentes tienen problemas para pagar el impuesto.

Esta situación, refleja una transgresión al principio de celeridad tributaria y el incumplimiento de las consideraciones de recaudación fiscal de: igualdad en el trato para todos los contribuyentes y de la creación de mecanismos que faciliten la recaudación e incentiven el pago de impuestos de parte de los contribuyentes.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Luego del análisis del procedimiento para realizar el pago del impuesto sobre la renta por parte de los contribuyentes del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas establecido en el Artículo 46 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, se pudo comprobar la hipótesis que la aplicación de tal normativa, refleja una inminente violación al principio de celeridad tributaria al impedir que dichos contribuyentes puedan realizar el pago tal impuesto de forma directa.

Tal situación, se genera debido a que la Ley de Actualización Tributaria, establece que los contribuyentes inscritos al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, deben liquidar y pagar el impuesto sobre la renta al que están afectos por medio de retenciones, éstas las efectúan los agentes retenedores, quienes realizan el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios, sin embargo, no existe el mecanismo legal o institucional para que estos contribuyentes puedan realizar tales pagos en forma directa y con ello, afecta el principio de celeridad tributaria con sus múltiples efectos perjudiciales.

Los métodos de investigación utilizados fueron: el método deductivo que permitió plantear la hipótesis que fue comprobada mediante el análisis y la inducción, puesto que se relacionó la doctrina y la legislación con la realidad actual, para poder establecer el marco teórico sobre el cual debe regularse el procedimiento para realizar el pago del impuesto sobre la renta por parte de los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado contenido en la Ley de Actualización Tributaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes históricos del derecho tributario.....	1
1.2. Definición de derecho tributario	3
1.2.1. Finalidad y características del derecho tributario.....	5
1.3. Autonomía y naturaleza del derecho tributario	6
1.3.1. Autonomía del derecho tributario.....	6
1.3.2. Naturaleza jurídica de la relación tributaria.....	7
1.4. Clasificación del derecho tributario.....	8
1.5. Principios básicos del derecho tributario.....	10
1.6. Obligaciones formales del contribuyente.....	12
1.7. Violaciones a la ley tributaria.....	12

CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	15
2.1. Antecedentes históricos del tributo.....	15
2.2. Definición del tributo.....	22
2.3. Finalidad de la tributación.....	23
2.4. Clasificación de los tributos.....	23
2.4.1. Impuestos.....	24
2.4.2. Tasas.....	24
2.4.3. Contribuciones especiales y por mejoras.....	25
2.5. Clasificación legal de los tributos.....	25
2.5.1. Impuestos.....	26
2.5.2. Arbitrios.....	26



Pág.

2.5.3. Contribuciones.....	26
2.6. La obligación tributaria.....	27
2.7. Sujetos de la obligación tributaria.....	28

CAPÍTULO III

3. La relación jurídica tributaria.....	33
3.1. Naturaleza de relación jurídica tributaria.....	33
3.2. Definición de la relación jurídica tributaria.....	33
3.2.1 Definición legal de obligación tributaria.....	34
3.3. Como se genera la obligación tributaria.....	36
3.4. Características de la relación jurídica tributaria.....	36
3.5. Otras características.....	37
3.6. Elementos de la relación jurídica tributa.....	38
3.6.1. Elemento personal.....	39
3.6.1.1. Sujeto activo y pasivo.....	39
3.6.1.2. El contribuyente.....	41
3.6.1.3. El responsable solidario.....	42
3.6.1.4. El sustituto.....	42
3.7. El hecho generador.....	43
3.8. El objeto impositivo.....	44
3.9. La base imponible.....	44
3.9.1. El impositivo.....	45
3.9.2. El temporal.....	45
3.10. Principios constitucionales que asisten la relación jurídico tributaria.....	46

CAPÍTULO IV

4. La necesidad de crear un departamento específico donde los



Pág.

contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado puedan realizar el pago del impuesto sobre la renta en forma directa.....	51
4.1. El pago de impuesto sobre la renta de los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado.....	51
4.1.1. El procedimiento y forma de pago regulada en el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.....	61
4.1.2. La imposibilidad de realizar el pago del impuesto sobre la renta de forma directa.....	64
4.1.3. Efectos de la imposibilidad de realizar el pago de forma directa.....	65
4.1.4. Análisis del procedimiento de pago modificado por el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria 002-2013.....	70
4.2. La necesidad de crear un departamento específico para atender y resolver el pago del impuesto sobre la renta en forma directa.....	79
4.3. La necesidad de modificación del Artículo 46 del Decreto 10 - 2012, Ley de Actualización Tributaria, adicionando la alternativa de pago directo.....	83
4.4. Propuesta de anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 46, del Decreto número 10 – 2012, Ley de Actualización Tributaria.....	88
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	93
BIBLIOGRAFÍA.....	95



INTRODUCCIÓN

De conformidad con el Decreto 10-2012, los contribuyentes que están inscritos en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, deben liquidar y pagar tal impuesto por medio de retenciones que les efectúen quienes les realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios, no se permite pagar tal impuesto en forma directa, tal y como lo tenían autorizado en la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92.

Los objetivos a perseguir con la presente investigación son realizar acciones para brindar a los contribuyentes la alternativa de sustituir el mecanismo de pago por medio de retenciones, por una forma de pago directo de los impuestos, establecida en el Acuerdo 02-2013 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, este ha sido discriminatorio y únicamente da trámite de solicitud y autorización a los contribuyentes emisores de facturas electrónicas, dejando fuera de tal oportunidad a la mayoría contribuyentes que facturan por otros medios. Se considera que dichos objetivos, han sido alcanzados.

Ante tal situación, se desarrolla el presente estudio con el propósito de señalar de forma técnica y objetiva la problemática planteada y proponer mediante su análisis, procedimientos para su solución y regulación, así como fundamentar la necesidad de modificación del Artículo 46 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, ante la inminente violación al principio constitucional que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, comprobándose en su totalidad la hipótesis planteada.

El presente trabajo de investigación ha sido dividido en cuatro capítulos de la siguiente manera:

En el capítulo uno, se desarrolla el tema del derecho tributario.

El capítulo dos, contiene el estudio de los tributos.

En el capítulo tres, se desarrolla el tema de la relación jurídica tributaria.

El capítulo cuatro, plantea específicamente la problemática de la necesidad que establecer mecanismos que permitan que los contribuyentes puedan realizar los pagos de impuesto sobre la renta de forma directa.

Finalmente, se presenta la conclusión del estudio realizado que de forma discursiva expresa el beneficio de la propuesta para los contribuyentes.

En la presente investigación se aplicó el método científico mediante las fases siguientes: indagatoria, demostrativa y la expositiva, apoyado por el método deductivo, método de análisis y el método de síntesis para la abstracción de lo analizado y la obtención de mayor conocimiento.

Se espera que el presente estudio pueda contribuir al mejoramiento del sistema tributario en beneficio del ordenamiento jurídico y de la protección de los derechos de las personas en el cumplimiento de sus obligaciones.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

1.1. Antecedentes históricos del derecho tributario

La historia de la humanidad se puede observar cómo la imposición de tributos, concepto fundamental del derecho tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana de las personas.

La humanidad ha evolucionado y con ella los tributos, y es así como puede observarse la clase de tributos existentes en la edad media, época en la que se vivía un estado absolutista, como ejemplo, Luis XIV obligaba a todos sus súbditos a rendirle tributos, tal y como sucedía con los antepasados de la región, específicamente en Guatemala con los mayas y quiches que predominaban e imponían la tributación de sus súbditos.

La revolución industrial, en la que se luchó por los derechos mínimos para el ser humano por el simple hecho de ser humano, el Estado se convirtió en un estado de Derecho, se establecieron garantías, y por ende, se impusieron límites al tributo, límites conocidos en la actualidad y en el derecho tributario como garantías constitucionales.

El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó el trasplante

o la creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano.

El Reino de Guatemala no contaba con los recursos necesarios que le permitieran la inserción en el mercado europeo a través de metales preciosos, productos agrícolas o materias primas. Fue gracias a la producción de añil que el reino empezó en el siglo XVII este proceso. La lejanía de las principales rutas de comercio e intercambio y lo magro de las exportaciones contribuyeron a que la región se volviera una zona periférica y marginal del imperio español.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador, al colono, a la Corona y a la iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron -guardando las proporciones del caso-, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.

El tributo era un reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidenciando el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva.

El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de

epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas.

Durante toda la historia puede observarse muchos escenarios donde la tributación estuvo presente como una forma de sometimiento y de sostenimiento del aparato de gobierno de los pueblos.

Guatemala, ha sido protagonista de grandes cambios respecto a la forma de recaudación de tributos y su administración, desde la época colonial, la época liberal o la época independiente. A pesar de las diferentes etapas en las cuales se ha visto envuelta tal recaudación, existe un Código Tributario vigente desde el año de mil novecientos noventa y uno, que regula la relación entre el Estado y sus contribuyentes.

Recientemente con el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria se han realizaron cambios que a la percepción de los contribuyentes no han sido efectivos pero que se encuentra vigente.

1.2. Definición de derecho tributario

El derecho tributario -también conocido como derecho fiscal- es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su

poder tributario con el propósito de obtener de la población o los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

El derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros”.¹

El derecho tributario es una rama del derecho público, forma parte del derecho financiero y regula dos aspectos fundamentales en la vida del Estado: los tributos y las relaciones jurídicas que surgen como consecuencia de las diferentes manifestaciones, tales como: el nacimiento, aplicación, modificación y extinción de los tributos, aplicado por el Estado como ente acreedor y los contribuyentes como obligados al pago de los mismos.

El derecho tributario como parte del derecho público, se fundamenta en la Constitución de la República de Guatemala, y se regula a través del Código Tributario, Decreto número 6-91.

El derecho tributario se le conoce también con el nombre de derecho fiscal, y es el encargado de regular la normativa jurídica, con la cual el Estado ejerce su poder

¹ Fonrouge, Giuliani. **El derecho financiero**. Tomo I, Pág. 37

tributario, con la finalidad de obtener de los particulares ingresos económicos, que sirvan para poder satisfacer el gasto público, y bienestar común de los habitantes.

El derecho tributario puede ser conceptualizado desde tres puntos de vista que son los siguientes:

Como parte del derecho financiero: en cuanto regula un sector de las relaciones sociales provenientes del fenómeno financiero de los ingresos denominados tributos.

Como parte del derecho social: en cuanto que como otras figuras del derecho social busca también la realización de la justicia social, mediante la materialización de la denominada justicia tributaria.

Como rama jurídica: cuando se refiere al nacimiento, modificación y extinción de los tributos y en consecuencia de la relación jurídica tributaria.

1.2.1. Finalidad y características del derecho tributario

Finalidad del derecho tributario:

El derecho tributario tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributaria y de las obligaciones accesorias. El derecho tributario material estudia las normas que establecen el tributo y los elementos y



características del mismo. El derecho tributario formal, se refiere al procedimiento para definir y valorar el tributo.

Características del derecho tributario

El Estado como manifestación de la sociedad jurídicamente organizada, tiene que cumplir con un tipo preciso de funciones que son ineludibles. Estos deberes o cargas son las funciones públicas. Entre las características del derecho tributario están:

- **Tiene la calidad de derecho público:** Es el que se refiere a la organización de las cosas públicas.
- **Tiene la calidad de derecho privado:** Es el que se refiere o actúa al interés de los sujetos entre si y concierne a las relaciones del individuo con sus semejante para satisfacer sus necesidades personales.

1.3. Autonomía y naturaleza del derecho tributario

1.3.1 Autonomía del derecho tributario

El derecho tributario es una disciplina autónoma porque tiene sus propias normas, entre las cuales destaca el Código Tributario y la Ley de Actualización Tributaria.

También es autónoma porque existen un conjunto de doctrinas al respecto libros de derecho tributario y porque existen cátedras dedicadas al mismo.

Las particularidades de su autonomía son las siguientes:

- La naturaleza específica de la obligación tributaria:
 - a) El sujeto activo siempre es el Estado,
 - b) El objeto de la obligación siempre es dar.
- Las características de la responsabilidad definidas
- El procedimiento económico.
- En virtud de que el Estado no puede llevar a cabo la remisión de deudas, surge la figura jurídica de la exención para determinada categoría de contribuyentes.
- Las infracciones y los delitos fiscales, así como las sanciones por las mismas, están contenidas en el Código Tributario. Es decir en una misma ley.

1.3.2. Naturaleza jurídica de la relación tributaria

La relación jurídica tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

La relación jurídica tributaria “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.²

En toda relación jurídico-tributaria existen los siguientes elementos:

Sujeto activo

Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud de su imperio recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley otorga tal derecho.

El deudor tributario o sujeto pasivo

Es el sujeto respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, es toda persona física o natural y jurídica obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales según lo establecen las leyes tributarias del país.

1.4. Clasificación del derecho tributario

El derecho tributario ha sido clasificado de la siguiente forma:

² Villegas, Héctor. **Los principios de derecho tributario**. Pág. 246.



– **Derecho tributario material**

Es el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos.

– **Derecho tributario formal**

Es el conjunto de reglas que determinan si le corresponde al fisco percibir de un determinado sujeto, una suma en concepto de tributo.

– **Derecho constitucional tributario**

Es el encargado de delimitar el ejercicio del poder estatal, distribuyendo las facultades que de él provienen entre los diferentes niveles y organismos de la Administración Tributaria.

– **Derecho procesal tributario**

Es el conjunto de normas que regulan los procesos, tendientes a resolver las controversias que se pudieran presentar entre los contribuyentes y el fisco.

– **Derecho penal tributario**

El derecho penal tributario es el conjunto de normas que define las infracciones o ilícitos cometidos en el desarrollo de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

– **Derecho internacional tributario**

El derecho internacional tributario está conformado por los diferentes Acuerdos a los cuales las naciones que forma parte de la relación y negociación, han llegado con el fin de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración para detectar evasiones.

1.5. Principios básicos del derecho tributario.

El Artículo 4 del Código Tributario de Guatemala, literalmente establece:

“Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

Por lo tanto, es importante observar los siguientes principios:

- **Principio de justicia:** Se basa en concebir la justicia como la aptitud humana que, con fundamento en los principios éticos, morales y jurídicos persigue como fin

supremo, lograr el respeto y el adecuado ejercicio de los derechos y obligaciones individuales o colectivas.

- **Principio de igualdad:** la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma.

- **Principio de legalidad:** en materia tributaria es necesaria la referencia a dos aspectos del principio de legalidad: el principio de reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de su administración.

- **Principio de celeridad:** Se refiere a que la administración tributaria buscará la manera de agilizar los procesos de recaudación de los tributos con acciones eficaces y eficientes para el contribuyente.

- **Principio de proporcionalidad:** Es entendido como aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que el sujeto pasivo posee más hechos generadores de tributos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la misma.

- **Principio de economía:** Se busca que los sujetos pasivos y la administración tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.
- **Principio de eficacia:** la administración tributaria buscara siempre recaudar los tributos.
- **Principio de verdad material:** Las actuaciones de la administración tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos previamente, es decir que la administración tributaria solo actuará mediante el conocimiento previo.

1.6 Obligaciones formales del contribuyente

Las obligaciones tributarias formales son obligaciones de hacer o no hacer.

Entre las obligaciones tributarias formales son las de registrarse e informar, obligación de declarar, de llevar registros y contabilidad, de constituir representante, de designar lugar para oír notificaciones, etc.

1.7. Las violaciones a la ley tributaria

Las violaciones a la ley tributaria pueden clasificarse en dos grandes grupos: las infracciones tributarias administrativas y los delitos tributarios.

- **Infracción tributaria**

Es una conducta contraria a una norma jurídica tributaria, infracción tributaria son todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.

- **Delito tributario**

Toda violación dolosa de normas legales impositivas, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley con una pena corporal o sea una pena privativa de libertad.



CAPÍTULO II

2. Los tributos

2.1. Antecedentes históricos del tributo

El origen de los tributos tiene sus indicios en la antigüedad, cuando el hombre confería ofrendas y primicias a los dioses a cambio de algunos beneficios. Los tributos fueron creados con el fin de generar ingresos o dotar de recursos al Estado, para poder satisfacer las necesidades públicas.

Se considera que los tributos tienen su aparición gracias a la religión o la guerra; sin embargo, fue en el aspecto religioso, en donde se notaron señales de esta práctica, cuando el hombre prehistórico sentía la necesidad de menguar sus temores y expresar agradecimiento a los dioses mediante sacrificios.

Este tipo de prácticas fueron llevadas a cabo en América también cuando culturas indígenas como la maya, inca y azteca pagaban los tributos. Todas las sociedades han establecido tributos. A lo largo de la historia, el tributo ha adoptado diversas formas y ha sido utilizado para propósitos diferentes, obras públicas, sostenimiento de las clases altas, hacer la guerra, entre otras.

El origen de los tributos como imposición se remonta a la época de las monarquías. En la edad media los antiguos reyes de las naciones procuraban mantenerse en

constantes guerras con otros países con el objeto de incrementar sus riquezas, porque al salir vencedores se quedaban con los tesoros y propiedades de sus enemigos y también con nuevos súbditos.

Sin embargo, cuando las guerras se prolongaban demasiado los reyes se veían en la necesidad de pedir a los principales nobles colaboración económica o de recursos para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos.

a) Los tributos en la época antigua

La mayoría de los antecedentes de los impuestos se encuentra en Egipto y Babilonia, donde se pagaban a través de servicio o bien en especie. En Roma, al inicio no se pagaban los impuestos; eran los pueblos vencidos en la guerra, quienes debían pagarlos. Los romanos tomaron la actitud de no pagar los impuestos y que los pueblos conquistados debían pagar los mismos; pero al extenderse el imperio ya no alcanzaban con esos tributos y hubo necesidad de acudir a los ciudadanos romanos para la obtención de recursos.

En Grecia, aunque inicialmente los ciudadanos se opusieron al pago de los impuestos, porque era considerado un acto en contra de la voluntad y la libertad individual, posteriormente comprendieron la necesidad de cobrar los tributos, con la exigencia que se diera una correcta inversión de los recursos y aceptaron dos clases de impuestos:

- Como prestaciones voluntarias: en estas prestaciones los griegos basaron sus impuestos, pero no por obligación, sino por simple convicción, sólo así podía el Estado cubrir sus necesidades.
- Como un sistema de imposición indirecta: se pagaba al comprar cualquier mercancía. Como forma de ilustración, funcionaba como el impuesto al valor agregado –IVA- vigente en la legislación guatemalteca.

b) Los tributos en la edad media

En la edad media los señores feudales imponían los tributos y eran cobrados de diferentes formas entre las cuales se pueden mencionar: Durante la edad media principalmente en Europa, los pobladores que administraban las parcelas debían pagar los tributos en especies a los señores feudales. En algunos lugares de lo que producían ya fueran vegetales o animales, los pobladores apartaban para la iglesia católica diezmos, primicias y los respectivos tributos al señor feudal.

La servidumbre matrimonial: este impuesto consistía en una cantidad de dinero que se pagaba al señor feudal, cuando un siervo o sierva quería contraer matrimonio con persona de otro feudo, el cual se pagaba conforme a la estatura de la mujer.

El tributo de mano muerta: Consistía en el derecho que tenía el señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos que morían sin tener hijos, o los parientes colaterales no podía heredar; pero éstos no podían heredar si no pagaban al señor

feudal el impuesto que éste les imponía, consistía en el impuesto de herencias, legados y donaciones.

El impuesto de capitación: Era el impuesto que se pagaba al señor feudal por cada persona, después de realizar un censo, por lo tanto, cada persona censada debía pagar su impuesto por un año, aquí se originó el concepto de ingreso per-cápita, que constituye el antecedente del impuesto sobre la renta.

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de C. los censos se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.

Derecho de relieve: Consistía en pagar un rescate o impuesto, por parte de los parientes colaterales del fallecido si querían quedarse con los bienes de éste; es el derecho de los familiares para recuperar los bienes del pariente que no dejaba herederos, pagando un impuesto a los señores feudales.

Además en la edad media se pagaba impuesto por la venta de sal, carne, trigo, que era un impuesto al consumo, similar a lo que en la actualidad se conoce como impuesto al valor agregado, existía también el impuesto al derecho de circulación que puede relacionarse en la actualidad con el peaje.

c) Los tributos en Centroamérica y Guatemala

El desarrollo de la tributación en Centroamérica y en Guatemala puede ser descrita en diferentes épocas que se pueden mencionar de la siguiente forma:

d) Época precolombina

En las culturas de Centroamérica, los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales. En la civilización maya los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; se construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de esclavos.

e) Época colonial

Por medio del sistema de encomiendas o el repartimiento se buscaba el aprovechamiento de la mano de obra indígena por los conquistadores; La conquista inició la explotación de los indígenas, pero también se obligó a los españoles a pagar impuestos, el primero de ellos fue el quinto real.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador, a la

Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.

El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó el trasplante o la creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano.

El tributo, como reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria.

f) Época independiente

El déficit de la balanza de pagos obligó a los Estados y a la federación centroamericana a sustituir los impuestos coloniales por otros y a recurrir a préstamos ingleses; a finales del siglo XIX los gobiernos de la región centroamericana aplicaron una reforma tributaria y un incremento de impuestos, por ejemplo la exportación de café que aumentó la recaudación por alcabala marítima, cuadruplicaron los ingresos en una década, y reapareció el trabajo forzado para la población indígena en las plantaciones y en la construcción de obras públicas.

g) Época republicana

Esta época constituye el surgimiento de las repúblicas centroamericanas, cada una de ellas estableció sistemas muy semejantes, pero en forma general los impuestos recaían a la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados. En el siglo XX, se produce la crisis económica mundial, y se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde prestar.

h) Época contemporánea

En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria al pequeño contribuyente así como al comerciante.

Los Estados en Centroamérica iniciaron programas reguladores para combatir el fraude fiscal, sobre todo de los grandes capitales que evaden el pago de sus impuestos directos; tanto en épocas pasadas como en la actualidad las políticas fiscales y los sistemas de recaudación se han mostrado deficientes, lo que se ha traducido en servicios públicos ineficientes y carentes de calidad y cobertura.

2.2. Definición del tributo

Tributo, proviene de la palabra latina *tributum* que significa carga, gravamen, imposición; surge como tal en el imperio romano, en el año 162 antes de Cristo. El tributo se define como la obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. Según el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.

Los tributos pueden definirse según el autor Raúl Chicas de la siguiente manera: “son ingresos públicos de derecho público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública, como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines”.³

Los tributos puede definirse como las retribuciones que comúnmente son dinerarias obligatorias por ley que el contribuyente como sujeto pasivo otorga al sujeto activo que es el Estado, para que este pueda obtener los recursos suficientes para su funcionamiento.

El Código Tributario de Guatemala, en el Artículo 9, define los tributos de la siguiente manera: “Artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero

³ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala. USAC. Colección textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000.

que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Por medio del tributo el Estado puede obtener los recursos que le permitan cumplir sus fines y sus funciones y el ciudadano o contribuyente están en la obligación de aportar a la administración pública estas prestaciones que generalmente son dinerarias.

2.3. Finalidad de la tributación

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la población, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, en otras palabras que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

2.4. Clasificación doctrinaria de los tributos

Según la doctrina los tributos puede clasificarse en:

2.4.1. Impuestos

Es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige coercitivamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

Es el tributo exigido por el Estado a quienes se encuentran en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo éstos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.

2.4.2. Tasas

Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el Estado. Es el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

Es una compensación generalmente inferior al costo pagado por el particular a una entidad pública para un servicio que este le preste y que es solicitado por el particular.

Es una erogación espontánea no coactiva que deben pagar los particulares por la prestación de ciertos servicios que presta al Estado, en desarrollo de una actividad monopólica o no, buscando el bienestar de la población.

2.4.3. Contribuciones especiales y por mejoras

Las contribuciones especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o un servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto a quien se presta.

Es el tributo que tiene como objeto generar beneficios directos para el contribuyente, derivadas por la realización de obras públicas o de servicios estatales, o es la contribución que se utiliza para poder costear las obras públicas hechas por alguna entidad estatal.

2.5. Clasificación legal de los tributos

Los tributos como prestaciones en dinero que el Estado exige a los contribuyentes, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, constituye una transferencia obligatoria que reúne los conceptos de impuesto, arbitrios y contribuciones, especificados de acuerdo a clasificación contenida en el Artículo 10 del Código Tributario que literalmente establece: “Artículo 10. Clases de Tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”

Esta clasificación de tributos puede describirse de la siguiente forma:

2.5.1. Impuestos

De conformidad con el Artículo 11 del Código Tributario se define como:

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

2.5.2. Arbitrios

Es el tributo decretado por ley a favor de una o varias municipalidades, de conformidad con el Artículo 12 del Código Tributario de Guatemala. El arbitrio a pesar de que el Código Tributario lo establece como un impuesto, su carácter de territorialidad no abarca un país, ni a determinada población que realice un hecho generador tal, ya que el arbitrio tiene como objeto sufragar los gastos comunes de una municipalidad, es decir, en beneficio de un municipio.

2.5.3. Contribuciones

Es un tributo cuya obligación tiene como compensación unos beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino diferente al de la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. De conformidad con el Artículo 13 del Código Tributario de Guatemala se definen la contribución especial y contribución especial por mejoras.

a) Contribución especial

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales, de conformidad con el Artículo 13 del Código Tributario de Guatemala.

b) Contribución por mejoras

De conformidad con el Artículo 13 del Código Tributario de Guatemala, la contribución especial por mejoras es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

2.6. Obligación tributaria

El Código Tributario establece que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de la misma.

La obligación tributaria tiene como objeto el pago de un tributo, al realizarse la presunción del hecho generador previsto por la ley, conservando así su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante alguna garantía.

La obligación tributaria puede caracterizarse por tres elementos de la siguiente forma:

La obligación tributaria como obligación legal: es una obligación establecida en ley que va a concretar que hechos son los que, cuando se realizan, originan su creación.

La obligación tributaria como obligación de derecho público: es esencialmente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social de tal manera que la normativa que contempla y regula los comportamientos tributarios de los poderes públicos en su relación con los particulares deben insertarse en un marco jurídico público.

La obligación tributaria como obligación de dar: se caracteriza como una obligación de dar, siendo su objeto la entrega de una suma de dinero a título de tributo; por lo tanto, la obligación tributaria se ajusta a la finalidad primordial para la que ha sido creada, que es la atención del gasto público.

2.7. Sujetos de la obligación tributaria:

- Sujeto Activo

El sujeto activo, es el acreedor de la prestación y tiene derecho a reclamar el

cumplimiento de la obligación. El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. En materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el derecho privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad y obligación de carácter irrenunciable del Estado, quien no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino además la obligación de hacerlo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada autónoma o semiautónoma o centralizada, o sea cualquier ente público que esté facultado, conforme a la ley para cobrar tributos. El Código Tributario en su Artículo 17 establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

De acuerdo Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98, la entidad encargada de la organización administración del sistema de recaudación y control de tributos y ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria del país es la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

- **Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia

tributaria, se trata de las personas naturales o jurídicas obligadas al pago de los tributos siempre que se realice el hecho generador de esta obligación tributaria sustancial de pagar impuesto y deben cumplir las obligaciones formales o accesorias establecidas por la legislación.

Respecto a los tributos, puede afirmarse que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo se puede dar el caso que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, si no por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto ya sea por coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho o cualquier otra circunstancia.

Las normas tributarias en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecen que el sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma o hecho generador.

El Código Tributario en el Artículo 18, establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsables.



En resumen puede definirse los tributos de la siguiente manera: son prestaciones dinerarias -obligaciones de dar dinero, exigidas mediante una ley ya que por el principio de legalidad que está expresado en nuestra Constitución Política no hay tributo que no se origine en una ley. En virtud del poder de coacción que posee el Estado, inherente al de gobernar, que es la facultad del Estado de exigir contribuciones a las personas que se hallan en su jurisdicción (llamado también “poder tributario”, potestad tributaria”, etc.). Sirven para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas tales como educación, salud, seguridad, justicia, obras públicas, etc.



CAPÍTULO III

3. La relación jurídica tributaria

3.1. Naturaleza de la relación jurídica tributaria

La naturaleza de la relación jurídica tributaria es de derecho público, su finalidad es pública, satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es público.

3.2. Definición de relación jurídica tributaria

La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

Es el vínculo jurídico que enlaza a los sujetos de la obligación para el cumplimiento de la prestación tributaria. De tal manera que el deudor como sujeto pasivo queda restringido en su libertad de prestación pues queda obligado a dar, hacer o no hacer en favor del acreedor que es el Estado; si la relación jurídica no existiera, el acreedor no tendría acción contra el deudor para forzarlo a realizar la prestación.

Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

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

3.2.1. Definición legal de obligación tributaria:

El Código Tributario guatemalteco, contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, trae inmersa la relación jurídico-tributaria dentro de la definición de obligación tributaria, al establecer en el Artículo 14 lo siguiente: “Artículo 14. Concepto de obligación tributaria: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

El Código Tributario, en el Artículo 15, establece la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual, indicando entre otros aspectos, que todo convenio referente a materia tributaria que sea celebrado entre particulares no es oponible al fisco, ni tiene eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

El Artículo en mención instituye que los tributos cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tienen, aún en caso de quiebra o liquidación, primacía para el pago sobre los demás créditos.

El Código Tributario guatemalteco en los Artículos 16, 33 y 34, regula la ocurrencia de hechos y actos generadores con condición resolutoria y suspensiva, al establecer que la existencia de la obligación tributaria, no debe ser afectada por las circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar estos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto.

La relación jurídico tributaria tiene como objetivo principal el pago del impuesto por parte del sujeto pasivo, con la finalidad que el Estado pueda cumplir sus compromisos contenidos en nuestra Carta Magna.

3.3. Como se genera la obligación tributaria

La obligación tributaria se genera o nace por la plena voluntad del Estado quien posee el poder para obligar al particular con la imposición tributaria.

Existen dos teorías que exponen la forma cuando se genera o nace la obligación tributaria de la siguiente manera:

La teoría que expone que la obligación tributaria se genera cuando se realiza el hecho imponible. La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos previstos en la ley.

La teoría que expone que la obligación tributaria se genera del acto de liquidación; la obligación tributaria no se produce de la realización del hecho imponible, sino a través del acto de liquidación; o sea, cuando se realiza la determinación de la deuda del contribuyente mediante una actividad de reconocimiento y calificación de presupuesto.

3.4. Características de relación jurídica tributaria

De acuerdo a la legislación guatemalteca, la relación jurídica tributaria se encuentra inmersa dentro de la definición de obligación tributaria, la cual puede caracterizarse de la siguiente manera:

- Es un vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo.

- Es de derecho público. El derecho público es irrenunciable, ya que el fin perseguido es el interés del Estado.
- Es una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o cosas. Consiste en la entrega de una cosa a otra o la transmisión de un derecho.
- Tiene su fuente en la ley. La ley es un acto emanado del poder legislativo, sin ella no puede existir actividad financiera.
- Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la ley, ya sea, al describir situaciones o hechos ajenos a toda actividad o gasto estatal, consiste en una actividad administrativa o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.
- Es autónoma, frente a otras instituciones del derecho público, ya que no depende de ninguna.
- Su cumplimiento se puede asegurar por medio de garantía real o con privilegios especiales. Como pueden ser los créditos fiscales que son créditos privilegiados y se pueden hacer pagar con preferencia sobre otros créditos.

3.5. Otras características de la obligación tributaria

La obligación tributaria puede caracterizarse por medio de los siguientes elementos:

a) La obligación tributaria como obligación de dar:

Se caracteriza la obligación tributaria como una obligación de dar, siendo su objeto la entrega de una suma de dinero a título de tributo, de esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir la atención del gasto público.

b) La obligación tributaria como obligación legal:

Es una obligación establecida en ley que va a concretar que hechos son los que, cuando se realizan, originan su creación.

c) La obligación tributaria como obligación de derecho público

La obligación tributaria como obligación de derecho público, es básicamente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, por lo cual, la normativa que regula los comportamientos tributarios del poder público en su relación con los particulares deben insertarse en un marco jurídico público.

3.6. Elementos de la relación jurídica tributaria

Los elementos de la obligación tributaria son:

3.6.1. Elemento personal

La relación jurídica tributaria se establece entre personas. Algunos autores consideran que no puede darse entre cosas ya que solo las personas naturales o colectivas están obligadas a dar, no dar, hacer o no hacer. Sin embargo, el Código Tributario, admite algunos entes que sin ser personas jurídicas, tienen capacidad jurídica contributiva, especialmente porque cuentan con capacidad de desarrollar una actividad económica autónoma, tal es el caso de los fideicomisos.

3.6.1.1. Sujeto activo y pasivo

Constituyen los elementos personales de la relación jurídica tributaria, “El elemento personal de la relación jurídico-tributario se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.”⁴

- El sujeto activo

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. En materia tributaria esta facultad, se presenta como una potestad y obligación de carácter irrenunciable del Estado, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino además, la obligación de hacerlo.

⁴ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Fundamentos tributarios**, página 132.

El sujeto activo de la obligación tributaria es por excelencia el Estado en virtud de su poder de imperio. El Código Tributario en el Artículo 17 establece que el sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada autónoma o semiautónoma o centralizada, o sea cualquier ente público que esté facultado, conforme a la ley para cobrar tributos.

De acuerdo con el Artículo 3 literal a) de la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria es el sujeto activo, es el ente al que la ley le confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo y será el mismo en todos los tributos.

La Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad encargada de la organización administración del sistema de recaudación y control de tributos y ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria del país.

- **Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria se establece que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales.



Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que el sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma o hecho generador.

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia por lo cual se constituye como contribuyente, o por deuda ajena por lo cual se constituye en el responsable de la obligación.

El Código Tributario en el Artículo 18, establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsables.

Lo anterior responde a la situación que se puede generar cuando la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, si no por un tercero que de una o de otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho o cualquier otra circunstancia.

3.6.1.2. El contribuyente

Es el deudor de la obligación tributaria por deuda propia. Es aquella persona física con derechos y obligaciones, frente a un ente público, derivados de los tributos. Es quien

está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos, con el fin de financiar al Estado. El contribuyente es quien resulta obligado ante la Estado, precisamente por haber realizado el hecho imponible, quedando vinculado al pago de la obligación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherente a la misma, por tanto, es el titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible.

3.6.1.3. El responsable solidario

La persona que tiene la obligación, ya sea moral o legal, de responder por algo o alguien. Por su parte solidario, es aquel o aquello que se encuentra relacionado o vinculado con una causa, una necesidad o una obligación.

Existe solidaridad tributaria cuando dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. El fisco puede exigir indistintamente, a cada uno, la totalidad de la deuda, pero integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto.

3.6.1.4. El sustituto

El sustituto desplaza al contribuyente en la realización tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante el fisco. El sustituto es aquel sujeto ajeno a la ocurrencia del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del contribuyente legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria.

El sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

3.7. El hecho generador

Es un hecho jurídico cuyo acto produce la obligación tributaria o un hecho que tiene efecto jurídico por disposición de la ley, “El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”.⁵

El Código Tributario define el hecho generador en el Artículo 31 de la siguiente manera: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. El hecho generador ocurre y produce efectos, en los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, y que son necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y además, en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter

⁵ Chicas Hernández, Jaime Humberto, **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, página 122

jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, conforme al derecho que le es aplicable.

El Código Tributario, contempla que el negocio jurídico o el acto que genera el impuesto, puede estar condicionado, para lo cual considera que producirá efectos en el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición si fuera resolutoria y si fuera suspensiva al cumplirse la condición.

3.8. El objeto impositivo

Se refiere al aspecto objetivo, ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica. El objeto impositivo puede definirse como aquellos actos humanos o a cosas materiales o inmateriales gravados con un impuesto, entre los cuales se puede mencionar: la renta, el patrimonio, los actos formales, el consumo, etc. que son gravados en la legislación guatemalteca con impuestos entre los que puede mencionarse: impuesto sobre la renta, impuesto único sobre inmuebles, e impuesto al valor agregado. El objeto impositivo puede variar de un país a otro, de acuerdo a cada legislación.

3.9. La base imponible

La base Imponible, llamada también base de medición del tributo, es la característica

esencial del hecho imponible y puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

La base imponible o base impositiva y también denominada renta imponible por la Ley del impuesto sobre la renta Decreto 26-92, es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso.

La base impositiva es la cuantificación o valoración del objeto impositivo o hecho imponible, que sirve de base para determinar el valor del impuesto de acuerdo al porcentaje que corresponde.

3.9.1. El impositivo

El impositivo es la determinación de la cantidad que se debe pagar de impuesto, se refiere a cantidades de dinero a pagar con relación a la base imponible o bien a porcentajes preestablecidos en las leyes tributarias que se aplican a la base imponible.

El impositivo o porcentajes establecidos a pagar como impuesto, no son establecidos arbitrariamente, pues se encuentran condicionados y regulados por los principios constitucionales de capacidad de pago y de justicia y equidad, contenidos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.9.2. El temporal

Es el indicador del momento real en que se produce el hecho generador de la

obligación tributaria, el momento en que nace a la vida jurídica la obligación de pagar el tributo.

3.10. Principios constitucionales que asisten la relación jurídica tributaria

El Código Tributario se relaciona con la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que como ley ordinaria, desarrolla principios constitucionales, dentro de los cuales se puede mencionar:

- **El derecho de defensa**

El Código Tributario, contempla procedimientos de defensa que puede utilizar el contribuyente ante las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como recursos legales y otros medios de protección o formas de defenderse para evitar imposiciones de la autoridad, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal.

- **El derecho de petición**

El Código Tributario desarrolla los procedimientos que pueden ser utilizados, en caso de que el contribuyente dirija alguna petición; tal y como, se contempla en el Artículo 102, procedimiento de consulta; no obstante, si el contribuyente lo considera, puede plantear sus peticiones en cualquier parte del proceso, debiendo la Superintendencia

de Administración Tributaria, tramitarlas y a resolverlas en el plazo que establece el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **El principio de legalidad**

El Código Tributario se fundamenta en el principio de legalidad, ya que como ley ordinaria deriva su existencia legal al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, donde se justifica su existencia, con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder.

- **La justicia y equidad**

El Código Tributario expone como fundamento la justicia y equidad en el sistema de recaudación, pues con el proceso administrativo tributario, se pretende que la Superintendencia de Administración Tributaria, cobre lo que corresponde de acuerdo a la mayor o menor riqueza que manifieste el contribuyente.

- **El principio de igualdad y generalidad**

El principio de igualdad es un valor supremo de todo ordenamiento jurídico y que por lo tanto, resulta de aplicación propia en la materia tributaria. En el ordenamiento jurídico guatemalteco deriva del contenido del Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Este principio ordena el tratamiento igual entre iguales y faculta el tratamiento desigual entre desiguales, siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas. Ello impide se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, esto es *intuitio personae*.

- Respecto a la acción de amparo

El Código Tributario se relaciona con el Decreto número 1-86, Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que constituye según se justifica en su parte considerativa, el medio jurídico que garantiza el irrestricto respeto a los derechos inherentes al ser humano, a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de la República de Guatemala a fin de asegurar el régimen de derecho; en consecuencia, si el contribuyente considera que existe violación de alguno de sus derechos constitucionales, que no pueda ser defendido en la vía administrativa o cualquier instancia, puede utilizar esta herramienta jurídica para solicitar su restitución por medio del procedimiento de amparo.

- Respecto a la acción de inconstitucionalidad

La Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad también contempla que en los casos en que una ley tributaria pueda ser considerada inconstitucional, el contribuyente puede plantear, inconstitucionalidad en casos concretos, para solicitar la inaplicación de una ley considerada inconstitucional aplicada por la Superintendencia



de Administración Tributaria a determinado caso concreto y la posibilidad de plantear inconstitucionalidad de una ley o reglamento de carácter general, es decir, que la ley o reglamento que se denuncia de inconstitucionalidad, sea excluida del ordenamiento jurídico; tal y como, ha sucedido con varios Artículos de distintas leyes tributarias.



CAPÍTULO IV

4. La necesidad de crear un departamento específico donde los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado puedan realizar el pago del impuesto sobre la renta en forma directa

4.1. El pago de impuesto sobre la renta de los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado.

El Impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta puede definirse como aquel tributo que se establece sobre las utilidades y ganancias anuales de cualquier persona natural o física, corporación mercantil u otra entidad definida, expresado en forma de porcentaje.

De acuerdo a la Superintendencia de Administración Tributaria, el impuesto sobre la renta, es el principal impuesto directo que genera ingresos para el Estado, y por la importancia que representa en ingresos tributarios, la administración tributaria y la legislación aplicable, han establecido mejoras para su recaudación, por lo cual el cumplimiento por parte del contribuyente para el pago del impuesto es fundamental

El antecedente originario del impuesto sobre la renta en Guatemala fue Decreto 2099 Impuesto sobre Utilidades a Empresas Lucrativas, creado el uno de julio de mil novecientos treinta y ocho y que constituye la primera aplicación de un impuesto a las



ganancias. Sin embargo, fue en el año de mil novecientos sesenta y tres cuando se aprobó la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta con el Decreto 1559, reformada posteriormente por el Decreto 229; en octubre de mil novecientos ochenta y siete entró en vigencia el Decreto 59-87 vigente hasta el año mil novecientos noventa y dos. Posteriormente fue promulgado el Decreto 26-92 el cual entró en vigencia el uno de julio de mil novecientos noventa y dos, sin embargo, fue objeto de reformas a través del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria como una nueva ley de impuesto sobre la renta la cual se encuentra vigente hasta la fecha.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, norma las actividades lucrativas de las empresas guatemaltecas con respecto al tributo que deben efectuar hacia la administración tributaria, por las rentas que se generen por concepto de ingresos derivados de capitales, bienes, servicios y derechos invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, sin importar la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones, así como el lugar de celebración de los contratos.

La Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, establece el objeto de la Ley en su Artículo 1 de la siguiente manera: “Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, 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 lo que establece el presente libro.”

El objeto de esta ley es establecer el impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera que se encuentre domiciliada o no en el país, también cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión, del capital o del trabajo o de la combinación de ambos. El campo de aplicación del impuesto sobre la renta, se establece en el Artículo 3 del mismo cuerpo legal de la siguiente forma:

“Artículo 3. **Ámbito de aplicación.** Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala”.

Se puede definir al impuesto sobre la renta como aquel tributo que se establece sobre las utilidades que provengan de la inversión de capital y de trabajo por parte de las personas individuales, entes empresariales, corporaciones u otras entidades, ya sean nacionales o extranjeras que se encuentren domiciliadas o no en el país.

- Contribuyentes

Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su

nacionalidad o residencia y por tanto, están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

- **El hecho generador**

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley.

- **Las rentas brutas**

Renta, puede definirse como utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra. Las rentas brutas son conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.

- **Renta de fuente guatemalteca**

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.

De conformidad con el Artículo 4 del Decreto 10-2012, son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta: rentas de actividades lucrativas, rentas del trabajo, rentas de capital, para lo cual dicha disposición especifica cada actividad relacionada a cada renta.

- De los regímenes de contribuyentes

De conformidad con las recientes reformas tributarias el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, incluye como sujetos pasivos, las unidades productivas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. La base imponible se establece mediante cuatro regímenes, que son los siguientes:

- Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas
- Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas
- Régimen de pequeño contribuyente
- Régimen de rentas de trabajo.

- Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben determinar su renta imponible restando de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la ley, y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas no afectas a la ley. También se puede estimar la renta imponible en ocho por



ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

La importe a pagar en este régimen es de 25% sobre la renta imponible; el ejercicio fiscal es de un año -inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre-, pero se deben realizar pagos trimestrales, efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre.

El pago del impuesto trimestral se realiza por medio de declaración jurada, dentro de los 10 días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre, que se paga cuando se presenta la declaración jurada anual, dentro de los primeros 3 meses del año siguiente.

Dicho régimen es ideal para las empresas que cuentan con muchos gastos de operación, derivado de que los gastos se deducen directamente de los Ingresos.

Entre las obligaciones que tienen dicho régimen tenemos las siguientes:

- Realizar pagos trimestrales del impuesto sobre la renta,
- Cancelar impuesto de solidaridad, siempre y cuando se realicen actividades mercantiles y agropecuarias.
- Presentar informes de inventario en el mes de enero y junio de cada año.
- Presentar y cancelar impuesto al valor agregado –IVA-

- Ser agente retenedor de impuesto sobre la renta en caso se lleve contabilidad completa.

- Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

Los contribuyentes que se inscriban en este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Las tasas impositivas son las siguientes:

- Si obtiene una renta imponible mensual de un centavo a treinta mil quetzales, no cuenta con un importe fijo de pago, sino únicamente pagará el 5% de impuesto sobre tal renta imponible.
- Si obtiene una renta imponible mensual de treinta mil quetzales en adelante, deberá pagar un importe fijo de un mil quinientos quetzales, y deberá pagar el 7% de impuesto sobre el excedente de los treinta mil quetzales.

Para este tipo de régimen solo está autorizado el pago por medio de retención definitiva, razón por la cual, cuando preste servicios o ventas a contribuyentes que lleven contabilidad completa estará sujeto a que le retengan el impuesto sobre la renta por una tasa del siete por ciento sobre el monto de lo facturado.

Por tal razón, al realizar su pago o presentación mensual de su impuesto sobre la renta, debe ser únicamente por medio de las retenciones que le fueron realizadas por sus clientes formales que llevan contabilidad.

Este tipo de régimen es ideal para contribuyentes que no tengan muchos gastos documentados, ya que los gastos no se pueden utilizar para deducir impuesto sobre la renta, derivado a que tal impuesto lo cancela de manera mensual por medio de retenciones definitivas que realicen sobre su facturación.

Existe también la modalidad de realizar los pagos de sus impuestos en forma directa, pero, únicamente para las facturas que no fueron sujetos a retención de impuesto sobre la renta; pero, solo en este caso, debido a que su cliente no lleva contabilidad completa y no tiene la calidad de agente retenedor.

Dentro de las características que muestra este régimen están las siguientes:

- No está obligado a cancelar impuesto de solidaridad.
- No está obligado a realizar pagos trimestrales de impuesto sobre la renta.
- No está obligado a presentar informes de inventario.
- Está obligado a cancelar de manera mensual el impuesto al valor agregado.
- Está obligado a ser agente de retención de impuesto sobre la renta cuando lleve contabilidad completa.
- Debe presentar declaración informativa anual de impuesto sobre la renta

- Régimen de pequeño contribuyente

Los contribuyentes de este régimen cancelan sus impuestos por medio de una tasa única del cinco por ciento sobre sus ingresos globales en forma mensual, es decir, sobre el total de sus facturas, dentro de las características de este régimen están las siguientes:

- Solo puede facturar hasta el monto de ciento cincuenta mil quetzales anuales para pertenecer a este régimen.
- Exento de realizar pago de impuesto sobre la renta.
- Exento de realizar pagos trimestrales de impuesto sobre la renta.
- Exento de realizar pago de impuesto de solidaridad.
- No lleva tanto papeleo como los otros regímenes debido a que únicamente paga el cinco por ciento mensual por medio de declaración Jurada.
- No lleva contabilidad completa solamente autoriza un libro de compras y ventas de pequeño contribuyente.
- Sus facturas no generan derecho a crédito fiscal para los contribuyentes que contraten sus servicios o bien que realicen compras.
- No están obligados a tener contador registrado

Este Régimen es ideal para pequeños empresarios que inician sus operaciones y que no tendrán grandes volúmenes de ventas en el año; para contadores, técnicos, personas que prestan servicios y personas que facturan sus salarios cuando no están en planilla.

- Régimen de rentas de trabajo

A este régimen de impuesto sobre la renta, están afectos las personas que trabajan en relación de dependencia, su tasa es del cinco por ciento de impuesto por los primeros trescientos mil quetzales de renta imponible y para el restante, la cantidad de quince mil quetzales sobre los primeros trescientos mil quetzales y siete por ciento sobre el resto de renta imponible.

Cada inicio de año el patrono realiza una proyección de impuesto sobre la renta para sus trabajadores y procede a realizar el descuento correspondiente, las deducciones de gastos permitidas para este régimen son las siguientes:

- Deducción única de cuarenta y ocho mil quetzales
- Deducción del impuesto al valor agregado pagado hasta por doce mil quetzales, siempre y cuando sean gastos personales del contribuyente, no se aceptan gastos familiares según el Artículo 72 inciso a) de la Ley de Actualización Tributaria.
- Donaciones al Estado, entidades culturales y científicas, entidades sin fines de lucro, iglesias hasta el cinco por ciento de la renta bruta.



- Primas de seguros de vida no dotal
- Cuotas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas por regímenes de previsión social.

4.1.1. El procedimiento y forma de pago regulada en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

El Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, instituye que la base imponible se establece mediante cuatro regímenes, que son los siguientes: Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, Régimen de Pequeño Contribuyente, Régimen de Rentas de Trabajo.

Para inscribirse a uno de los regímenes de rentas de actividades lucrativas, los contribuyentes deben indicar a la Superintendencia de Administración Tributaria el régimen que aplicarán, de lo contrario, ésta los inscribirá en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.

Los contribuyentes pueden cambiar de régimen, previo aviso a la administración tributaria, siempre y cuando lo presenten durante el mes anterior al inicio de la vigencia del nuevo período anual de liquidación. El cambio de régimen se aplica a partir del uno de enero del año siguiente.

De acuerdo al contenido del presente estudio, éste se circunscribe de forma específica al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y su forma de pago del impuesto sobre la renta. Los contribuyentes que se inscriban en este régimen deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Las tasas impositivas son las siguientes:

- Si la renta imponible mensual se encuentra dentro del rango de un centavo a treinta mil quetzales, no cuenta con un importe fijo de pago, sino únicamente pagara el cinco por ciento de impuesto sobre tal renta imponible.
- Si la renta imponible mensual es de treinta mil quetzales en adelante, deberá pagar un importe fijo de un mil quinientos quetzales y adicionalmente deberá pagar el siete por ciento de impuesto sobre el excedente de los treinta mil quetzales.
- Los contribuyentes bajo este régimen deben hacer constar en sus facturas la frase “sujeto a retención definitiva”.
- El impuesto se paga por medio de retenciones que le efectúe el agente retenedor que le realice el pago o acreditación en cuenta por la compra de bienes o servicios.
- Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas descritas, las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en esta normativa.
- Los agentes de retención deben retener en concepto de impuesto sobre la renta, el siete por ciento sobre el valor efectivamente pagado o acreditado.

- El agente retenedor le emitirá al contribuyente la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará a dicho contribuyente dentro de los cinco días siguientes a la fecha de la factura.
- Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes deben entregarse a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que se efectuó la retención, mediante declaración jurada mensual y presentar declaración jurada informativa anual.
- Si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.
- El periodo de liquidación es mensual. Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención y el monto de las rentas de las cuales presentará pago en forma directa y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas
- A la declaración mensual se acompañará un anexo que para el efecto pondrá a disposición la administración tributaria, en el que se detalle las facturas emitidas, las retenciones que le fueron practicadas, el nombre y número de identificación tributaria del cliente y el monto facturado.

- Adicionalmente, los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada informativa anual.

4.1.2. La imposibilidad de realizar el pago del impuesto sobre la renta de forma directa

De conformidad con los Artículos 47 y 48 de la Ley de Actualización Tributaria existe la imposibilidad de hacer pagos directos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, debido a que solamente contiene una forma de pago del impuesto sobre la renta y es mediante retención.

Esta normativa no contempla la posibilidad que el contribuyente pueda pagar el impuesto sobre la renta directamente al fisco, o bien, solicitar autorización para efectuar pagos en forma directa y ante ese impedimento, muchos contribuyentes afrontan problemas para pagar el impuesto respectivo.

En este caso, los agentes de retención, afrontan una complicación al hacerlas por los medios de pago y control establecido, sobre todo cuando se pagan a través del sistema bancario.

Es importante considerar que la Ley de Actualización Tributaria debe considerar o contemplar la posibilidad de que el contribuyente pueda realizar todos sus pagos en forma directa lo cual puede regularse en forma similar a lo establecido en el Artículo 4

párrafo 3º. Decreto 4-2012 que reforma el Artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que textualmente preceptúa:

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

Sin embargo, para realizar lo anterior, se hace necesaria la modificación del Artículo 46 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

El no contemplar la posibilidad de inscribir a las grandes empresas y las que tienen solvencia fiscal al régimen de pagos directos, se considera una medida anti-recaudatoria, porque las empresas le venden a una gran cantidad de contribuyentes y es imposible en la práctica recolectar todas las constancias de retención.

4.1.3. Efectos de la imposibilidad de realizar el pago de forma directa.

La imposibilidad de hacer pagos directos provoca algunas consecuencias perjudiciales para el contribuyente y en alguna forma pueden considerarse en medidas anti-recaudatoria que afecta al fisco en la recaudación:

Dentro de estos efectos pueden mencionarse:

a) Efecto de la imposibilidad de hacer pagos directos

En el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, no se encuentra definido en forma específica un mecanismo que permita a los contribuyentes solicitar no ser objeto de dicha retención y en sustitución de tal mecanismo realizar los pagos a su cargo en forma directa. Estos contribuyentes de conformidad con el Decreto 10-2012, no tienen permitido administrar y pagar el impuesto sobre la renta en forma directa, de la manera como si se les permitía en la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para los contribuyentes que realizan altos niveles de facturación, el procedimiento implica complicaciones contables y administrativas.

Esto obedece a que es inoperante lograr recolectar todas las retenciones de impuesto sobre la renta de las que fue objeto en el periodo que la ley establece cuando son grandes cantidades de clientes a los que les vende o presta servicios.

Lo anterior refleja la obstaculización al pago de impuestos para los contribuyentes, al establecer mecanismos complejos de pago que dificultan contable y administrativamente la declaración y reporte de los tributos. Esto, puede ser percibido



como impráctico, anti técnico e ilegal, al tenor de nuestra legislación, que no le permitan al contribuyente administrar y pagar en forma directa sus impuestos.

Adicionalmente, se pueden mencionar otros efectos que la Ley de Actualización Tributaria presenta como consecuencias de su aplicación.

b) Respetto al agente de retención

De conformidad con el Artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria, los agentes de retención, deberán retener dicho impuesto sobre los valores pagados o acreditados emitiendo la constancia respectiva, Sin embargo, el procedimiento de retención establecido implica confiar el pago del impuesto a un conjunto de retenedores sin previa calificación lo cual puede incidir en la recaudación final o definitiva.

c) Respetto a establecer un monto mínimo de retención

La Ley de Actualización Tributaria, no establece monto mínimo exento de la retención y esto dará problemas a los contribuyentes cuando efectúen compras o servicios menores, que no podrán emitir la constancia de retención y tampoco podrán retener. Debido a que la ley no hace ninguna distinción, ni determina un monto específico para la práctica de retenciones, éstas deben realizarse independientemente del monto de la factura; por lo tanto, en pagos menores podría resultar impráctico realizar la retención.

Considerando que la ley tributaria impone una sanción por no practicar la retención que es una sanción equivalente a la retención no practicada, se hace necesario regular una base mínima sobre la cual surge la obligación de practicar la retención, esto debido que en algunos casos el agente retenedor del impuesto preferirá pagar el monto de la sanción que realizar la retención.

Es conveniente establecer un monto mínimo que quede fuera de la obligación de retener y así evitar complicaciones al contribuyente que pueden derivan en multa y ser considerados esos gastos menores como no deducibles, ante una situación que no estaría bajo su control.

d) Respecto a la anulación y modificación de constancias de retención

La Ley de Actualización Tributaria, no considera la anulación y modificación de constancias de retención, por causa de anulación o modificación de las facturas originales, por lo tanto, no se permite el uso de constancias de débito y crédito para las mismas, como sucede con notas de débito y crédito para las facturas.

Esto genera el problema al enviar a pagar una constancia de retención de una factura que no se ha pagado al proveedor y que después sufre modificaciones o se anula. El sistema electrónico de retenciones de la Superintendencia de Administración Tributaria también debería prever estas circunstancias y aportar una solución en beneficio del sistema fiscal.



e) Respecto a la violación del principio de celeridad.

El principio de celeridad en materia tributaria, se refiere a que la administración tributaria buscará la manera de agilizar los procesos de recaudación de los tributos con acciones eficaces y eficientes para el contribuyente.

Sin embargo, con el mecanismo establecido de realizar los pagos de Impuesto sobre la renta por medio de retenciones, se burocratiza el proceso creando inconvenientes que no permiten agilizar los procesos de recaudación y por ende afecta la economía de los contribuyentes violando además el principio de economía tributaria.

f) Otros inconvenientes prácticos en la aplicación de la ley

Para la práctica de retenciones, la administración tributaria ha implementado el uso obligatorio para ciertos contribuyentes de las herramientas informáticas como el RetenISR. Sin embargo, en la práctica, este sistema informático ha provocado inconvenientes para el contribuyente, se puede mencionar como ejemplo: la generación de la constancia de retención para rentas del trabajo, la cual el sistema no emite.

Esto hace imperativo que la administración tributaria, corrija los errores en la aplicación del sistema denominado RetenISR, y que de persistir los inconvenientes, que no aplique sanciones, ya que los incumplimientos no son responsabilidad del contribuyente.



4.1.4. Análisis del procedimiento de pago modificado por el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria número 002-2013.

Los contribuyentes que están inscritos en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, son todos los contribuyentes que de acuerdo al Decreto 10-2012, liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que les efectúen quienes les realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios. Por lo tanto, no se les permite administrar y pagar el impuesto sobre la renta en forma directa, como si lo tenían permitido en la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92.

Para contrarrestar tal problemática, la Superintendencia de Administración Tributaria, publicó en el Diario de Centroamérica el Acuerdo del Directorio Número 002-2013 – vigente desde el 8 de febrero de dos mil trece-, en el que se acuerda autorizar a la administración tributaria para que, por intermedio de las Gerencias Operativas correspondientes, conozca y en su caso autorice la realización de pagos directos a los contribuyentes calificados en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, en sustitución de la retención definitiva a la que se refiere el Artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En tal sentido, de conformidad con la publicación de tal Acuerdo del Directorio se cuenta con un mecanismo que les permita a los contribuyentes hacer la solicitud a la



Superintendencia de Administración Tributaria, para que en vez de esperar a que les retengan el impuesto, cada uno de ellos, opte por pagar en forma directa el tributo. Entendiéndose por lo tanto, que cada contribuyente debe presentar la solicitud ante la administración tributaria y ésta resolverá en un plazo máximo de quince días, como lo establece el Artículo 41 del Código Tributario.

El cuarto considerando del Acuerdo 02-2013, hace mención que fundamentado en el Artículo 41 del Código Tributario y a un dictamen favorable emitido el 22 de enero de 2013 por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, indica que existe la posibilidad de que los contribuyentes opten, previa solicitud, y autorización a que nos les efectúen la retención del Impuesto Sobre la Renta y en cuyo caso pagarán el impuesto respectivo a su vencimiento en las condiciones que la ley establezca.

En tal caso, estando el contribuyente autorizado para que no les retengan el impuesto, según se regula en el Artículo 41 del Código Tributario, el contribuyente pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca.

También se regula en el Artículo 41 del Código Tributario, que la administración tributaria deberá resolver la solicitud de los contribuyentes dentro del plazo de quince días, y lo más importante del Artículo en mención, es que si la administración tributaria no contesta y resuelve dentro del plazo fatal de quince días, la petición se tendrá por resuelta favorablemente para el solicitante.



El tercer considerando de la publicación del Acuerdo en mención, contiene, lo siguiente:

"Que para los contribuyentes que realizan altos niveles de facturación, el procedimiento implica complicaciones contables y administrativas, así como que el procedimiento de retención implica confiar el pago del impuesto a un conjunto de retenedores sin previa calificación, lo cual puede incidir en la captación definitiva del impuesto."

Se aprecia que la autoridad tributaria está consciente y acepta que es impráctico, anti técnico e ilegal, al tenor de nuestra legislación, que no le permitan al contribuyente administrar y pagar en forma directa sus impuestos.

De esa cuenta, el Acuerdo del Directorio publicado en febrero el año dos mil trece, refiere que empezará a regir en forma inmediata, de esa cuenta, los contribuyentes pueden hacer su solicitud también en forma inmediata y solventar el problema que están enfrentando al no poder cumplir con la responsabilidad de pagar el impuesto sobre la renta que les corresponde.

Establece el Artículo 2 del Acuerdo 02-2013, que la Intendencia de Recaudación y Gestión, definirá los parámetros que deberán cumplir los contribuyentes que soliciten ser autorizados para realizar los pagos en forma directa. Para lo cual es necesario mencionar los requisitos establecidos por la administración tributaria para la autorización de realizar pagos directos.



- **Requisitos para solicitar autorización para realizar los pagos de impuesto sobre la renta en forma directa.**

Los requisitos establecidos por la administración tributaria para solicitar autorización para realizar el pago directo en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas son los siguientes:

- Solicitud de actualización por medio de memorial, en el cual especifique que desea optar por realizar pago directo.
- Fotocopia simple y completa del documento personal de identificación del propietario o representante legal. -El cual debe estar actualizado en el Registro Tributario Unificado-.
- Si no cuenta con documento personal de identificación: certificación de asiento de cédula o certificación de documento personal de identificación emitida por el Registro Nacional de las Personas RENAP.

- **Información que debe considerar y presentar**

- Estar afiliado al impuesto sobre la renta, régimen opcional simplificado sobre ingresos.
- Estar habilitado como “emisor de factura electrónica” –EFACE-.
- Estar solvente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



- No estar identificado por planes operativos o con marca de dirección inválida por no estar localizado.

La documentación la puede ingresar en las agencias u oficinas tributarias o bien, en la Unidad de Recepción de Documentos de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

Estos requisitos responden al Artículo 2 del Acuerdo 02-2013, respecto a que La Intendencia de Recaudación y Gestión, definirá los parámetros que deberán cumplir los contribuyentes que soliciten ser autorizados para realizar los pagos en forma directa.

Sin embargo, estos requisitos denotan que la medida acordada por la administración tributaria contenida en este Acuerdo, no soluciona el problema de realización del pago directo de impuestos por parte de los contribuyentes, persistiendo el perjuicio hacia las personas que desean realizar sus pagos tributarios respectivos, por lo cual es importante analizar los siguientes puntos de vista:

- **Respecto a la discriminación de contribuyentes**

Uno de los requisitos que el contribuyente debe cumplir para solicitar autorización para realizar pagos directos de sus impuestos, es estar habilitado como “emisor de factura electrónica”. Es decir, si en su operación no tiene habilitado el sistema computarizado para emitir facturas electrónicas, o no está registrado como emisor de facturas



electrónicas, de forma implícita está descartado para ser autorizado para realizar los pagos de forma directa en sustitución al mecanismo de pago por medio de retenciones. Otra consideración al respecto puede ser que no resuelve la problemática, el solo hecho de autorizar a los contribuyentes que operan y están registrados como emisores de facturas electrónicas, debido que ellos por su conexión tecnológica y electrónica directa con la administración tributaria están totalmente controlados con dicho sistema, lo cual no tiene sentido autorizarles a ellos de forma exclusiva el pago directo de sus impuestos en sustitución de retenciones.

Con este requisito lo único que hizo la administración tributaria, es publicar un Acuerdo aparente para solucionar el problema que presenta el mecanismo de pago por medio de retenciones, pues ahora los contribuyentes que no emiten facturas electrónicas -que son la mayoría de contribuyentes- tienen ratificado y comprendido de una forma más objetiva que no podrán solicitar autorización, ni mucho menos pagar sus impuestos de forma directa.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es categórica cuando indica como requisito estar habilitado como “emisor de factura electrónica”, lo cual es una minoría que no necesitan dicha autorización porque están operando en un régimen de pagos trimestrales; mientras que a los contribuyentes que necesitan contar con las facilidades para el pago de sus impuestos, se les somete al mismo mecanismo establecido por medio de retenciones.



- Respecto a la contradicción de leyes ordinarias

El Acuerdo 02-2013, hace mención en el cuarto considerando que conforme a lo establecido en el Artículo 41 del Código Tributario y a un dictamen favorable emitido por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, existe la posibilidad para que los contribuyentes opten, por solicitar autorización a que nos les efectúen la retención del impuesto sobre la renta y en cuyo caso pagarán el impuesto respectivo a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca.

El Artículo 41 del Código Tributario vigente en Guatemala, en su segundo párrafo, considera la posibilidad y la facilidad para que el contribuyente pueda solicitar autorización para no ser objeto de retención y en su lugar realizar los pagos de su impuesto de forma directa; dicho Artículo se describe a continuación:

“Artículo 41. Retenciones. Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.



No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria, que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La administración tributaria, deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.”

Siendo que esta norma jurídica se encuentra vigente, denota la posibilidad que el contribuyente pueda solicitar autorización para realizar sus pagos directos respaldados en el ordenamiento jurídico del país y esta consideración fue objeto de dictamen favorable emitido con fecha veintidós de enero de dos mil trece por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria. Ante esta situación, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se vio en la necesidad y contó con el respaldo jurídico para emitir el Acuerdo número 02-2013.

Sin embargo, aunque tal Acuerdo es de carácter general, facultó a la Intendencia de Recaudación Tributaria estableciera los parámetros que deben cumplir los contribuyentes para recibir autorización para realizar sus pagos en forma directa.

Esta situación vino a agravar el problema porque los parámetros que se establecieron, discriminan a la mayoría de los contribuyentes al únicamente dar oportunidad de solicitud y autorización a quienes se encuentran inscritos y autorizados como emisores de facturas electrónicas, dejando fuera de toda posibilidad a empresas medianas o contribuyentes individuales cuya operación es de menores cuantías y que por su



situación económica no cuentan con sistemas computarizados que por lo oneroso que resultan no pueden ser adquiridos para su operación.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 4, respecto a la libertad e igualdad, establece que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.

Además, en el Artículo 243 del mismo cuerpo legal, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para ello, las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Por lo tanto, se considera que las disposiciones establecidas en el Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a dar oportunidad a los contribuyentes de solicitar autorización para realizar sus pagos de impuestos de forma directa, no debe ser discriminatoria, sino basado en el principio de igualdad, brindar a todos los contribuyentes las mismas oportunidades y responsabilidades para lograr el fin primordial de contar con un sistema tributario justo y equitativo.

4.2. La necesidad de crear un departamento específico para atender y resolver el pago del impuesto sobre la renta en forma directa

La Superintendencia de Administración Tributaria publicó en febrero de dos mil trece en el Diario de Centroamérica el Acuerdo del Directorio Número 002-2013 en el cual acuerda autorizar a la Administración Tributaria para que, por intermedio de las Gerencias Operativas correspondientes, conozca y en su caso autorice la realización de pagos directos a los contribuyentes calificados en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, el cual de forma literal preceptúa lo siguiente:

“Artículo 1. Autorizar a la administración tributaria para que, por intermedio de las Gerencias Operativas correspondientes, conozca y en su caso autorice la realización de pagos directos a los contribuyentes calificados en el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, en sustitución de la retención definitiva a la que se refiere el Artículo 48 de la Ley del impuesto sobre la Renta.”

Es importante observar que aunque con la disposición expuesta se denota la voluntad de facilitar a los contribuyentes una forma razonable de realizar el pago de su impuesto en forma directa, pero al indicar que la normativa se aplique por intermedio de sus gerencias operativas, no especifica cuál de ellas será la responsable, dejando un vacío respecto a la responsabilidad inmediata de la gerencia o departamento que debe aplicar la norma y sobre todo respecto a quien es el responsable de crear los mecanismos de atención de forma directa a los contribuyentes que deseen optar a esa



forma de pago de sus impuestos, dejando la aplicación a criterio administrativo de superintendencia respectiva.

La seguridad y certeza jurídica garantizada por el Estado de Guatemala, se fortalecen con la eficiencia y la efectividad de sus instituciones y solo se logra cuando existen los medios, elementos y unidades administrativas que atiendan y brinden confianza en todos los actos relacionados con la administración pública, y en este caso la relación tributaria generada por el pago de impuestos

En tal sentido y ante los problemas de falta de definición de la gerencia o departamento responsable de aplicar el Acuerdo del Directorio en mención, existe la necesidad que la Superintendencia de Administración Tributaria establezca una unidad administrativa que como función específica sea la responsable de dar cumplimiento a lo establecido en dicho Acuerdo.

Esta unidad deberá ser la responsable de atender a los contribuyentes respecto a la recepción, evaluación y autorización de las solicitudes, para la realización del pago del impuesto sobre la renta de forma directa, en sustitución del mecanismo de retenciones.

Por lo tanto, se propone la creación, institucionalización e implementación de una unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, adscrita a la Gerencia de Atención al Contribuyente que en forma específica atienda y sea responsable de todos los procesos relacionados con la autorización, regulación,



registro de contribuyentes que opten por realizar el pago de sus impuestos de forma directa.

Estará a cargo de una Jefatura de Unidad y reportará directamente al Gerente de Atención al Contribuyente tal y como se describe a continuación:

Descripción de la unidad administrativa propuesta:

Nombre de la **Unidad de Coordinación y Registro de**

Unidad: **Contribuyentes al Impuesto Sobre la Renta**

Adscripción: Gerencia de Atención al Contribuyente

Ubicación Superintendencia de Administración Tributaria

Organizacional:

Nivel Jerárquico: A nivel de Jefatura

Inmediato Superior: Gerente de Atención al Contribuyente

Objeto: La Unidad de Coordinación y Registro de Contribuyentes al Impuesto Sobre la Renta, tendrá como objeto el registro, la atención de solicitudes de contribuyentes respecto al régimen que eligen para pagar sus impuestos, la evaluación y autorización de inscripción de contribuyentes en regímenes de contribución, la coordinación de cajas receptores para



el pago directo de impuestos de los contribuyentes inscritos en los diferentes regímenes de impuesto sobre la renta.

Funciones principales:

- a) La conformación de una base de datos de los contribuyentes inscritos en los diferentes regímenes sujetos al pago de impuesto sobre la renta.
- b) Establecer los requisitos justos y equitativos para que los contribuyentes puedan inscribirse en los diferentes regímenes de contribución de impuestos.
- c) Establecer los procesos de inscripción y modificación de los regímenes relacionados con este impuesto. Y evaluar las solicitudes y objetivamente emitir autorización.
- d) Enviar a la gerencia de control respectiva, la información de solicitudes, cambios y autorizaciones de inscripciones y cambios en los regímenes de contribuyentes para su control y fiscalización.
- e) Coordinar el pago de impuestos de los contribuyentes autorizados con la unidad de cajas receptores.
- f) Llevar registro y control estadístico de los



contribuyentes de diferentes regímenes establecidos, así como, de las solicitudes, cambios y autorizaciones emitidas, informando a las gerencias.

- g) Demás funciones que le sean asignadas por los órganos a los cuales está adscrita y los órganos superiores de conformidad con las leyes y reglamentos.

Es importante considerar que para la creación de la Unidad de Coordinación y Registro de Contribuyentes al Impuesto Sobre la Renta, es necesario evaluar la posibilidad de modificación de los reglamentos y cuerpos legales internos de la institución que aporten el marco legal de la unidad administrativa propuesta.

4.3. La necesidad de modificación del Artículo 46 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, adicionando la alternativa de pago directo.

El tercer considerando del Decreto 10-2012, establece que es necesario 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, sin embargo, la falta de un mecanismo para que el contribuyente pueda realizar el pago de su impuesto sobre la renta de forma directa, sino única y exclusivamente por medio de retenciones, no simplifica acertadamente la aplicación de las normas contenidas en tal normativa.

Aunque se han realizado acciones para dotar a los contribuyentes de la alternativa de sustituir el mecanismo de pago por medio de retenciones, por una forma de pago directo de los impuestos, tal como el Acuerdo 02-2013 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, éste ha sido discriminatorio ya que únicamente da oportunidad de solicitud y autorización a los contribuyentes emisores de facturas electrónicas, dejando fuera de tal oportunidad a la mayoría contribuyentes que facturan por otros medios.

Adicionalmente a todos los aspectos prácticos, justos y equitativos que permitan simplificar el pago de impuestos por parte de los contribuyentes y que justifican la necesidad de modificar el Artículo 46 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, existe otra justificación de carácter jurídico que pretende que el ordenamiento jurídico sea compatible y de ninguna manera contradictoria.

Las leyes guatemaltecas, deben estar establecidas y reguladas de tal manera que exista congruencia en todo el ordenamiento jurídico y en cuya aplicación no exista ningún tipo de contradicciones que pueda generar confusiones.

Lo anterior obedece a la contradicción que existe entre dos leyes vigentes que pueden ser opuestas en su aplicación con la repercusión de generar confusión para algunos contribuyentes pero beneficio para quienes aprovechen la norma que les convenga a sus intereses.



- Respecto a una norma establecida en Código Tributario Decreto 6-91

El Artículo 41 del Código Tributario vigente en Guatemala, en su segundo párrafo, establece la facilidad para que todo contribuyente pueda solicitar autorización para no ser objeto de retención y en su lugar realizar los pagos de su impuesto de forma directa, dicho Artículo se describe a continuación:

“Artículo 41. Retenciones. Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civil, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.

No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La administración tributaria, deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente”.

- Respecto a una norma establecida en la Ley de Actualización Tributaria

Decreto 6-91

El Artículo 46 de la Ley de Actualización Tributaria vigente en Guatemala, establece que para los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado de actividades lucrativas, la única forma de pago de su impuesto sobre la renta es por medio de retención y no considera la posibilidad de realizar los pagos del impuesto de forma directa, dicho Artículo se describe a continuación:

“ARTICULO 46. Forma de pago. Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

Si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.”

Como puede observarse existe una contradicción entre las dos normas anteriormente descritas lo cual puede dar lugar a una antinomia jurídica, La contradicción entre leyes ordinarias genera incertidumbre y puede vulnerar la garantía constitucional de seguridad jurídica. La contradicción entre preceptos legales, constituye el mayor



obstáculo en el estudio y aplicación del Derecho en el camino hacia la ordenación sistemática de los conceptos.

Una antinomia jurídica, puede definirse como la situación en que dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen al mismo ordenamiento, tienen el mismo ámbito de aplicación, cuyas condiciones para su existencia son principalmente que las dos normas en conflicto deben tener una misma validez temporal, espacial, personal y material, es decir, deben coincidir plenamente en su ámbito de aplicación.

Los conflictos normativos se producen cuando la aplicación de una norma supone la violación de otra norma, o bien, cuando la aplicación de una norma regula una acción de forma diferente a como tiene regulada la misma acción otra norma jurídica del ordenamiento jurídico.

En términos generales un problema de contradicción entre normas o de antinomia jurídica es habitualmente solucionado por medio de una norma derogatoria, es decir, realizando los procesos respectivos para una de ambas normas pierda su validez o que ambas la pierdan. Sin embargo, la solución obedece a criterios volitivos de los órganos competentes.

Los conflictos entre leyes surgen cuando una o más disposiciones de éstas son contrarias entre sí, siempre y cuando dichas disposiciones regulen la misma materia, tengan la misma jerarquía normativa, hubieran sido expedidos por la misma autoridad



legislativa y su ámbito espacial. Tal y como sucede con dos normas contradictorias que regulan la forma de pago de impuesto sobre la renta de los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado de actividades lucrativas que se describen de la siguiente manera:

El Artículo 46 de la Ley de Actualización Tributaria y el Artículo 41 del Código Tributario, ambas vigentes en Guatemala, presentan una contradicción, respecto a que la primera establece que los contribuyentes inscritos en el régimen opcional simplificado de actividades lucrativas, únicamente pueden pagar los impuestos por medio de retenciones, mientras que la segunda norma instituye la facilidad o la oportunidad que el contribuyente pueda solicitar autorización para realizar los pagos de impuestos en forma directa, generando confusión en el pago de impuestos y sobre todo la necesidad de aplicar una medida correctiva y fundamente la necesidad de modificar el Artículo 46 del Decreto 10-2012.

4.4. Propuesta de anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 46 del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

El Artículo 239 de la Constitución Política de La República de Guatemala, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.



En tal circunstancia y fundamentado en la iniciativa de ley que la Constitución Política de la República de Guatemala le confiere en su Artículo 174 a la Universidad de San Carlos de Guatemala para promover y proponer cambios a la legislación vigente, se propone el anteproyecto del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, por el cual se plantea la reforma del Artículo 46 del Decreto número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, de la siguiente manera:

De acuerdo al proceso que establece el Artículo 176 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que deberá observarse lo prescrito al respecto por el organismo legislativo en el Artículo 109 de la Ley Orgánica del Organismo Legislativo, se presenta la propuesta redactada en forma de decreto.

Es importante considerar que se deben tomar en cuenta los considerandos establecidos en el Acuerdo 02-2013 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a que de forma acertada denotan la necesidad de crear un mecanismo eficiente para que los contribuyentes realicen el pago de su impuesto en forma directa, incorporándolos en el Decreto del Congreso de la República que modifique el Artículo 46 de la Ley de Actualización Tributaria.



CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
DECRETO NÚMERO _____
EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento sostenible.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el Artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, los agentes de retención deberán retener dicho impuesto sobre los valores pagados o acreditados emitiendo la constancia respectiva.

CONSIDERANDO:

Que el régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, no se encuentra definido en forma específica un mecanismo que permita a los contribuyentes solicitar no ser objeto de dicha retención y en sustitución de dicho mecanismo realizar los pagos a su cargo en forma directa.

CONSIDERANDO:

Que para los contribuyentes que realizan altos niveles de facturación, el procedimiento implica complicaciones contables y administrativas, así como que el procedimiento de retención implica confiar el pago del impuesto a un conjunto de retenedores sin previa calificación lo cual puede incidir en la recaudación.

CONSIDERANDO:

Que la Universidad de San Carlos de Guatemala, en ejercicio de la iniciativa de ley que le confiere el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala,



propone al Congreso de la República la aprobación de reforma al Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria para lograr una mejor armonización e integración del ordenamiento jurídico tributario.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA:

La siguiente:

**REFORMA A LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA,
DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA.**

Artículo 1.- Se reforma el Artículo 46, el cual queda así:

ARTICULO 46. Forma de pago. Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, de forma directa y en las condiciones que la ley establezca.

La administración tributaria, deberá resolver de forma objetiva con criterios de justicia e igualdad para todos los contribuyentes dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.

Si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe



aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto directamente.

Artículo 2.- Vigencia: El presente Decreto entrará en vigencia treinta días después de su publicación en el diario oficial.

Remítase al organismo ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Emitido en el palacio del organismo legislativo, en la ciudad de Guatemala, el ____ de _____ dos mil _____

Presidente

Secretario

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El tema del presente estudio “Pago del impuesto sobre la renta en forma directa en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, a través de un departamento específico”, surgió de la necesidad que existe en el medio guatemalteco de garantizar el principio de celeridad tributaria y principalmente crear mecanismos que faciliten que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones relacionadas al pago de impuesto sobre la renta de forma ágil, eficiente y oportuna.

Una de las consideraciones en la recaudación fiscal es la igualdad en el trato y la creación de mecanismos que faciliten la recaudación e incentiven el pago de impuestos de parte de los contribuyentes, ofreciendo alternativas de pago que permitan de forma práctica y eficiente cumplir con las obligaciones tributarias.

Sin embargo, el procedimiento para realizar el pago del impuesto sobre la renta por parte de los contribuyentes del régimen opcional simplificado establecido en el Artículo 46 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, refleja una inminente violación al principio de celeridad tributaria, al impedir que dichos contribuyentes puedan realizar el pago de tal impuesto de forma directa. Éste ha sido discriminatorio y únicamente da trámite de solicitud y autorización a los contribuyentes emisores de facturas electrónicas, dejando fuera de tal oportunidad a la mayoría contribuyentes que facturan por otros medios.

Las alternativas de solución al problema de impedimento que tienen los contribuyentes del régimen opcional simplificado para realizar el pago del impuesto sobre la renta de forma directa, son esencialmente que el Estado dicte las medidas legislativas para solucionarlo y la creación de un departamento específico que atienda, resuelva y reciba el pago de tales impuestos de forma directa, las cuales han sido presentadas en forma de propuesta en el presente documento, con lo cual se dan por comprobadas las hipótesis planteadas y alcanzados los objetivos de la investigación realizada.





BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 12ª ed. t.1, Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1979.

CASTAÑEDA Quan, Luis y Melendredas Tristán. **Aspectos generales para elaborar una tesis profesional o una investigación documental**. 2ª ed., Guatemala, USAC, Colección de Técnicas. Departamento de Publicaciones. Facultad de Ciencias Económicas, 1992.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: USAC. Colección Textos jurídicos departamento de publicaciones. 2000.

Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. www.rae.es.

GALGANO, Francesco. **Derecho comercial, sociedades**. Bogotá: Ed. Temis S.A, 1999.

LÓPEZ FREYLE, Isaac. **Principios de derecho tributario**. Ed. Lerner, Bogotá.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. 4ª ed. México: Ed. Universitaria Potosina, 1976

MARTÍ, José María. **Principios de derecho tributario argentino**. Argentina: Ed. de Contabilidad Moderna, 1978.

OSSORIO Y FLORIT, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y políticas**, t.1, vol. 1, Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L, 1992.



VALDEZ COSTA, Ramón. **Estudios de derecho tributario internacional**. Ed. Temis. 1978.

Legislación:

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

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de La República de Guatemala, Decreto número 26-92, 1992.

Ley de Actualización Tributaria. Congreso de La República de Guatemala, Decreto número 10-2012, 2012.

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