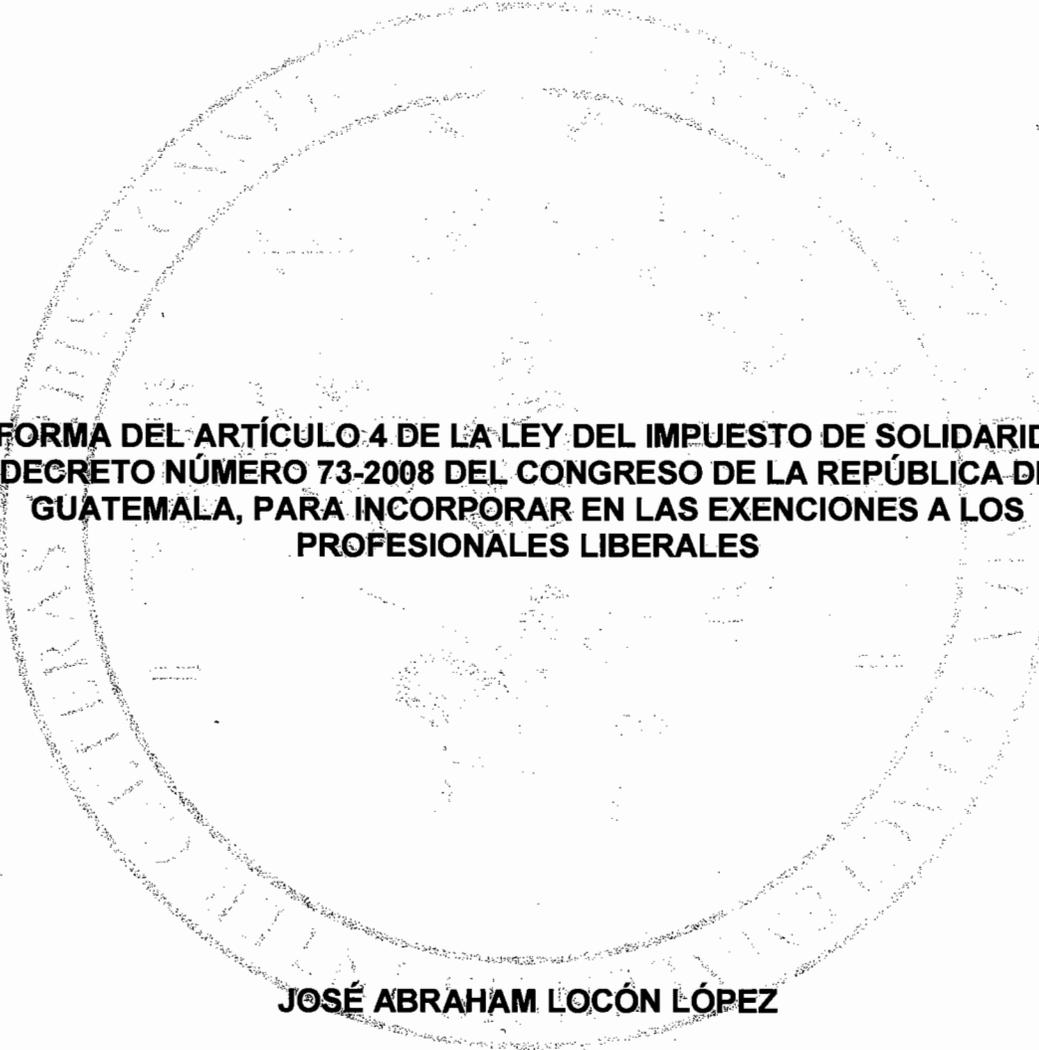


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**REFORMA DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD,  
DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE  
GUATEMALA, PARA INCORPORAR EN LAS EXENCIONES A LOS  
PROFESIONALES LIBERALES**

**JOSÉ ABRAHAM LOCÓN LÓPEZ**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2016**

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

**REFORMA DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD,  
DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE  
GUATEMALA, PARA INCORPORAR EN LAS EXENCIONES A LOS  
PROFESIONALES LIBERALES**



Tesis

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**JOSÉ ABRAHAM LOCÓN LÓPEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, agosto de 2016**

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
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.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidenta:	Licda.	Rosa Amalia Cajas Hernández
Secretario:	Lic.	Juan Ramiro Toledo Álvarez
Vocal:	Licda.	Gloria Isabel Lima

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Rigoberto Rodas Vásquez
Secretaria:	Licda.	Adela Lorena Pineda Herrera
Vocal:	Lic.	Arnoldo Torres Duarte

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 14 de enero de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, EDGAR ARMINDO CASTILLO AYALA

\_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante

JOSÉ ABRAHAM LOCÓN LÓPEZ, con carné 200717398,

intitulado REFORMA DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO  
73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA PARA INCORPORAR EN LAS EXENCIONES A LOS  
PROFESIONALES LIBERALES.

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 ORELLANA  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 30 / 03 / 2015

f)

  
 Col. No. 6,220 Asesor(a)

**Edgar Armindo Castillo Ayala**  
 Abogado y Notario



3 Avenida 13-62, zona 1 ciudad de Guatemala  
Tel: 2232-7936  
Lic. Edgar Armindo Castillo Ayala



Guatemala, 30 de abril de 2015

Doctor:

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



Dr. Mejía Orellana:

De manera atenta me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que he cumplido con la función de **ASESOR** de tesis del bachiller **JOSÉ ABRAHAM LOCÓN LÓPEZ**, quien realizó el trabajo de tesis intitulado **“REFORMA DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA INCORPORAR EN LAS EXENCIONES A LOS PROFESIONALES LIBERALES”**, manifestando las opiniones siguientes:

a) Considero que el tema investigado contiene elementos científicos, debido a que el tema abordado se refiere a la reforma del Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar en las exenciones a los profesionales liberales.

B) La metodología cumple con los pasos necesarios en la deducción, como técnicas principales de investigación se utilizaron la bibliografía, métodos de investigación deductiva y comparativa.

c) La redacción de este trabajo es adecuada y jurídicamente correcta.



d) La contribución científica del trabajo de tesis en referencia, se centra en asegurar que la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, carece de exonerar a los profesionales liberales, mismos que por el ejercicio de su profesión no practican actividad mercantil o agropecuaria alguna, siendo ésta última razón fundamental para que sean incorporados en las exenciones, o simplemente sea observado rigurosamente el hecho generador de la ley.

e) La conclusión discursiva es congruente con el contenido del trabajo de tesis, ya que es un gran aporte al conocimiento del estudio del derecho tributario.

f) En cuanto a la bibliografía empleada se comprobó que la misma ha sido correcta y suficiente para el presente trabajo.

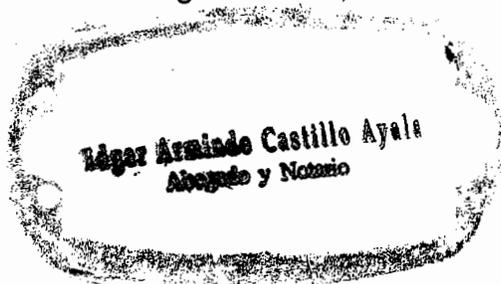
En mi calidad de asesor y de conformidad con lo que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; de manera expresa manifiesto que no somos parientes, por tal razón emito **DICTAMEN FAVORABLE** estimando que el trabajo de tesis cumple con todos los requisitos establecidos en el normativo respectivo, a efecto se continúe el trámite.

Atentamente,

LIC. EDGAR ARMINDO CASTILLO AYALA

ASESOR DE TESIS

Colegiado No. 6,220





**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 28 de julio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JOSÉ ABRAHAM LOCÓN LÓPEZ, titulado REFORMA DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, PARA INCORPORAR EN LAS EXENCIONES A LOS PROFESIONALES LIBERALES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.




## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Por ser mi padre eterno, quien me predestinó en su gloriosa misericordia para este momento, y haber descrito lo que soy desde antes de la fundación del mundo, y por haberme regalado su salvación y su sagrada sabiduría para hoy convertirme en un profesional, todo mi amor para ti señor Jesucristo.

### **A MIS PADRES:**

Por traerme a este mundo, siendo las personas de quienes he tomado ejemplo, las más especiales en mi vida, por todo su esfuerzo, trabajo y dedicación, al instruirme, aconsejarme, apoyarme y sobre todo amarme como soy, a ellos regalo este gran triunfo, los amo.

### **A MIS HERMANAS:**

Por el apoyo y servicio que con tanto amor me han brindado y creer siempre en mí, por la confianza y seguridad que ellas tienen para mí, y que este triunfo sea un ejemplo para que ellas sigan adelante, las amo.

### **A MI ESPOSA:**

Por darme la oportunidad de estar en su vida, y demostrarle quien soy, y aceptarme como tal, amarme, comprenderme y apoyarme, gracias amor mío, la amo.



**A MIS AMIGOS:**

Quienes están presentes compartiendo mi alegría en este día tan importante, y saben el camino duro a seguir, gracias por su confianza, apoyo y cariño, motivándolos en cada una de sus carreras.

**A LA UNIVERSIDAD:**

A la tricentenaria, gloriosa y bendita Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi alma mater, forjándome sentido social y una visión más humana que ninguna otra. En especial a mi Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme enseñado y preparado para hacer la diferencia en un mundo donde somos muchos, pero buenos somos pocos.



## PRESENTACIÓN

La presente investigación de tesis es de tipo cualitativa, debido a que está basada en principios teóricos, doctrinarios y legales, llevando un proceso riguroso, cuidadoso y sistematizado en el que se busca resolver un problema de conocimiento y de aplicación práctica, garantizando la producción de una o varias alternativas de solución viables; el objeto de la misma es el estudio de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto a las figuras de hecho generador, actividades mercantil y liberal, y exoneraciones, así como la relación que existe entre dicho impuesto, con el Impuesto Sobre la Renta contemplado en la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, y en qué afecta y grava al profesional liberal como sujeto de estudio.

La investigación se realizó dentro de la rama del derecho tributario y por ser un tema doctrinario, la información proporcionada proviene de textos elaborados por profesionales del derecho en el ámbito del derecho tributario, así como de la legislación que es aplicable. Se toma como referencia los años 2009 al 2013 por considerarse que en ese tiempo el tema a tratarse toma mayor relevancia.

El aporte académico que tiene la presente resulta una base científica y teórica para comprender e interpretar adecuadamente las leyes mencionadas respecto al problema que se vislumbra y la sustentación de sus posibles vías de solución, donde se podrá comprender y estudiar de manera técnica las figuras del derecho tributario y su correcta aplicación, y poder crear defensa ante cualquier arbitrariedad que surja del sujeto activo del derecho tributario.



## HIPÓTESIS

Para el pago del Impuesto de Solidaridad, la ley de dicho impuesto contempla dentro de sus exoneraciones, a aquellas personas que pagan el Impuesto sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, encuadrando arbitrariamente al profesional liberal dentro de la actividad mercantil que define a un comerciante, por el hecho de prestar servicios.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis ha sido comprobada luego del desarrollo de la investigación, al utilizar los métodos analítico, deductivo, inductivo, y comparativo, así como las técnicas bibliográficas, documentales, y de observación directa, determinando que la Superintendencia de Administración Tributaria, impone su criterio en cuanto a que el profesional liberal o cualquier otra persona que acoge el régimen de pago del Impuesto Sobre la Renta que no se encuentra exonerado al pago del Impuesto de Solidaridad, se encuadra dentro del hecho generador de este último, debido a que el ejercer una actividad mercantil o agropecuaria, hace nacer la relación jurídico tributaria, la cual crea la obligación de pago.

Fundamentando lo anterior en lo preceptuado en el Artículo 2 del Código de Comercio de Guatemala Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Tomando la postura de que un profesional presta servicios, y se le considera como comerciante, es decir, que realiza una actividad mercantil, esta postura ha sido probada mediante documentación, asesorías y consultorías que tiene a disposición en su centro de orientación legal. Sin embargo, esta consideración solo va encaminada a tratar de imponer regímenes de pago de impuestos con bases imponibles que hacen onerosos los mismos, o más de dos impuestos al cual están obligados a cumplir.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario .....	1
1.1. Características.....	2
1.1.1. Coacción en la génesis de tributo .....	2
1.1.2. Normas homogéneas.....	3
1.1.3. Normas de derecho público .....	3
1.1.4. Interpretación no analógica.....	3
1.1.5. No retroactividad .....	4
1.2. Principios fundamentales .....	5
1.2.1. Legalidad.....	5
1.2.2. Capacidad contributiva de pago.....	6
1.2.3. Igualdad .....	7
1.2.4. Generalidad.....	8
1.2.5. Proporcionalidad .....	10
1.2.6. Irretroactividad .....	10
1.2.7. Prohibición de doble tributación.....	12
1.2.8. No confiscación.....	13
1.2.9. Equidad y justicia tributaria .....	14
1.3. Fuentes .....	15
1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	16
1.3.2. Tratados y convenios internacionales.....	16
1.3.3. La ley .....	18
1.3.4. Decretos leyes .....	19
1.3.5. Reglamentos.....	20
1.4. Relación jurídica tributaria.....	21



Pág.

1.4.1. Características .....	24
------------------------------	----

## CAPÍTULO II

2. Actividad mercantil.....	37
2.1. Antecedentes .....	37
2.2. Concepto del derecho mercantil .....	42
2.3. Características del derecho mercantil.....	42
2.4. Principios del derecho mercantil .....	44
2.5. Comerciante.....	44

## CAPÍTULO III

3. Tributos .....	49
3.1. Historia.....	49
3.2. Definición .....	50
3.3. Características .....	50
3.4. Clases .....	51
3.5. Ventajas y desventajas entre las clases de impuestos .....	55

## CAPÍTULO IV

4. Impuesto de Solidaridad .....	61
4.1. Concepto y creación de la Ley del Impuesto de Solidaridad.....	61
4.2. Administración tributaria.....	69
4.3. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT .....	70
4.4. Principales funciones institucionales de la -SAT .....	70
4.5. Organización y funciones de la -SAT.....	71



## CAPÍTULO V

5. Impuesto Sobre la Renta .....	75
5.1. Generalidades.....	78
5.2. Integración del directorio.....	78
5.3. Objeto y funciones .....	79

## CAPÍTULO VI

6. Reforma del Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar en las exenciones a los profesionales liberales.....	87
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>	<b>99</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>101</b>



## INTRODUCCIÓN

Ante los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria, que a veces parecen ser antojadizos en cuanto imponer cargas tributarias a contribuyentes que no están orientados a que impuestos están afectos a cumplir, y demás factores como criterios de ventanilla que realizan sus empleados en los ámbitos de asesoría y operativos, así como la interpretación abierta y amplia que realiza de la legislación existente cuando así convengan a sus intereses, es necesario estudiar y analizar el problema práctico que se suscita en el cumplimiento tributario de los contribuyentes, y el foco de la presente investigación fue fijada en los profesionales liberales.

Cuando un profesional liberal se convierte en un contribuyente, en cumplimiento de la ley, y en ejercicio de su profesión, se encuentra ante la entidad encargada de establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en materia tributaria, siendo su obligación según la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, inscribirse a un Régimen de Actividades Lucrativas por obtener rentas gravadas en el territorio nacional, y al acogerse al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, la Superintendencia de Administración Tributaria lo inscribe al pago del Impuesto de Solidaridad.

Esta problemática debe ser investigada para establecer las causas y efectos que puedan existir, y analizar si la legislación sobre el Impuesto de Solidaridad establece el hecho generador para que el profesional liberal esté afecto al cumplimiento de dicho impuesto, o que puedan encontrarse factores doctrinarios y legales para que el profesional liberal no esté afecto a solventar el mismo o se tengan los argumentos necesarios y pertinentes para exonerarlo, y así dar una posible respuesta o proposición al criterio utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, en aras de concluir si se encuentra sustentado de legalidad tal criterio.

La tesis se encuentra comprendida en seis capítulos: en el capítulo primero describo el derecho tributario y sus antecedentes históricos; en el segundo capítulo desarrollo todo



lo relacionado a la actividad mercantil, características y principios; en el capítulo tercero, trato el tema de los tributos, origen, clases y regulación legal; en el capítulo cuarto se expone sobre el impuesto solidario y el motivo de su creación; en el capítulo quinto defino lo relacionado al impuesto sobre la renta, objeto; y por último en el capítulo sexto describo la inexistencia o existencia de hecho generador para el pago del Impuesto de Solidaridad por parte de los profesionales liberales, e incorporar o no a los mismos en las exenciones de la ley.

En cuanto a la metodología, se utilizó el método analítico y se aplicó en la presente investigación en el sentido que se estudiara el derecho tributario, en especial las figuras de relación jurídico tributaria, hecho generador, y exenciones, con el fin de estudiar sus elementos, características y supuestos para verificar la necesidad de reformar la norma jurídica que regula las exenciones. Se analizaron en cuanto a sus definiciones, los conceptos de la actividad mercantil, y comerciante, para individualizar al profesional liberal en cuanto a su actividad, para su mejor entendimiento y análisis, así como para poder realizar una investigación completa de las partes que conforman el tema investigado. Dentro de las técnicas utilizadas en la realización de la investigación, se aplicaron las bibliográficas, documentales, y de observación directa, las cuales que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

Se concluye la investigación y se hace referencia de la conclusión discursiva derivada de la presente investigación; al final se describe la bibliografía que sustenta la parte teórica del trabajo.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El derecho tributario cuenta con varias definiciones, desde diversos puntos de vista analizados por autores, tanto nacionales como extranjeros, y según la autora nacional Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales de acuerdo a nuestra cultura, propone la definición siguiente: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”<sup>1</sup>

Al analizar el contenido y el punto de vista que desarrolla la autora, observamos que trata al derecho tributario como una rama independiente, y de naturaleza de derecho público; no obstante su naturaleza es acertada, este derecho es una ramificación del derecho financiero, y su inclusión se basa en el poder potestativo que el Estado ostenta al crear tributos, como parte del poder financiero, con el fin de obtener los recursos o medios económicos necesarios para lograr el bien común, siendo éste la satisfacción de la necesidades públicas de los particulares.

También no incluye en su definición el aspecto procesal que se desarrolla en el ámbito de la defensa de los derechos de quienes intervienen en la relación por lo

---

<sup>1</sup> Fundamentos tributarios, sistema tributario de la República de Guatemala. Pág. 5.



que puntualiza únicamente el aspecto sustantivo.

Se puede así concretar que, el derecho tributario es la rama del derecho financiero, de naturaleza pública, que consiste en el conjunto de doctrinas, principios, instituciones y normas jurídicas que estudian y regulan todo lo referente a los tributos.

### **1.1. Características**

El derecho tributario, por su especial trato ante las diferentes ramas del derecho, contiene varias características que lo describen, siendo estas las siguientes:

#### **1.1.1. Coacción en la génesis del tributo**

Se basa en el criterio del principio de legalidad (*nullum tributum sine lege*), no hay un nacimiento, mucho menos un cumplimiento del tributo sin una ley que lo cree o lo preceda. El Estado hace uso de la potestad tributaria que se deriva de su poder imperio, creando unilateralmente la obligación de pagar tributos, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras.

La coacción se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley, tipificando los hechos que darán surgimiento a los derechos y a las obligaciones tributarias; el ejemplo tradicional de esta característica es la creación de un nuevo impuesto, en el que no existe consenso entre el Estado y los particulares, y como su nombre lo indica, el Estado lo impone sin una consulta previa.



### **1.1.2. Normas homogéneas**

En la actualidad la relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, los cuales deben ser respetados por el Estado. Las normas tributarias ejercen coactivamente su contenido, de acuerdo a los elementos de la relación jurídico tributaria que las componen, atendiendo solamente a los tributos, es decir, que solo rigen actos o hechos que constituyen tributos en sus diversos aspectos, aunque esos actos o hechos no sean el objeto principal, sin normar cualquier otra actividad.

### **1.1.3. Normas de derecho público**

Las normas tributarias son de carácter público, de observancia general, obligatorias, sin libertad de ser interpretadas, y sin ningún tipo de manifestación de la voluntad de los particulares, sino que es la unilateralidad del Estado al crearlas.

### **1.1.4. Interpretación no analógica**

No deben interpretarse las normas tributarias por simple analogía, creando figuras similares para llenar lagunas existentes, las figuras deben estar plenamente identificadas en la ley, en base al principio y criterio de legalidad, para contar dentro de un sistema tributario, con la certeza jurídica necesaria.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas

sus reformas, en los Artículos 4 y 5 desarrolla los principios aplicables a la interpretación de sus normas, en caso de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de ellas, y deja fuera la integración analógica, prohibiendo instituir figuras tributarias.

#### **1.1.5. No retroactividad**

La ley tributaria es irretroactiva, no pueden ser aplicadas sus disposiciones, por muy coactivas que sean, a sucesos o actos que hayan acaecido antes de que la ley entre en vigor.

Esta característica se relaciona con el criterio o principio de legalidad, debido a que la ley es creada para ser aplicada posteriormente, sin ningún fin de retrotraer sus efectos antes de su vigencia, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en el Artículo 7 numeral 1, fundamenta lo anteriormente mencionado.

Sin embargo la doctrina y la propia legislación aplica una excepción a ésta característica e institución, al considerar que las disposiciones de las normas tributarias, si tendrán efecto retroactivo, cuando existan infracciones y sanciones anteriores a la ley, y dichas normas favorezcan al infractor, suprimiéndolas o haciéndolas más benignas, limitando también este favor por disposición expresa de la misma u otra norma, el cuerpo normativo citado, en sus Artículos 7 numeral 3, y 66, enfatizan en esta excepción en los casos de infracciones y sanciones. Por tal razón dichas normas tributarias se regirán desde la fecha en ellas establecidas, cumpliendo con la ley.

## **1.2. Principios fundamentales**

Como toda rama del derecho, el derecho tributario se encuentra inspirado en criterios o directrices, que fundamentan el contenido de su existencia, y que sirven para su creación, interpretación y aplicación, por medio de sus normas jurídicas; dichos criterios o directrices son los denominados principios, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías de los particulares, y en el derecho tributario son los siguientes:

### **1.2.1. Legalidad**

Este principio encuentra su esencia exclusivamente en la primacía de la ley, puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario, *nullum tributum sine lege*, que se traduce: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley, es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida, estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional.

Además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley, lo cual es ampliamente aclarado, según transcripción de la parte medular de la gaceta número 59, expediente 471-200 de la Corte de Constitucionalidad, que cita la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, que dice: “la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones,

descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones. Por lo tanto, ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.”<sup>2</sup>

Como fundamentos legales de éste principio, debemos mencionar y tener en cuenta la Constitución Política de la República de Guatemala que establece el principio de legalidad en varios artículos, sin embargo, el artículo que recoge ampliamente dicho criterio es el 239. En materia específica del derecho tributario, encontramos el principio aludido, invocado en los primeros tres considerandos del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

### **1.2.2. Capacidad contributiva o de pago**

“Éste principio se refiere a la aptitud, disposición, o suficiencia económica del particular, gravando o afectando la riqueza con la que cuenta, por lo que los tributos deben ser establecidos en función de dichas enunciaciones, individualizando la carga tributaria para cada uno, de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. La capacidad contributiva o de pago debe ser tomada en cuenta de forma justa y equitativa, es decir, contribuir por justicia en virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.”<sup>3</sup>

“En sentido jurídico, lo que es conforme al Derecho y conforme a equidad como “justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad por lo que se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor riqueza representada

---

<sup>2</sup> *Ibíd.* Pág. 30.

<sup>3</sup> Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.* Pág. 526.

por la renta, la propiedad, o el consumo, mayor es el pago tributario.”<sup>4</sup>

El presente principio se encuentra fundamentado primordialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 en su primer párrafo, que indica: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.”

### 1.2.3. Igualdad

“Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales...”<sup>5</sup> esto se refiere a que doctrinariamente, el criterio de igualdad no priva, ni restringe la facultad que el Estado ostenta para que en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de sujetos, afectándoles con diferentes tributos, tasas, simplificaciones, o afecte determinadas actividades, mientras exime a otros, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado.

Se trata primordialmente que, en las mismas condiciones, se impongan las mismas cargas tributarias. Para apoyar lo anteriormente descrito, podemos pensar en circunstancias en las cuales la igualdad se hace presente. El Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, es un tributo que afecta a aquellos particulares que se

<sup>4</sup> Mansilla, María Eugenia. Principios del derecho tributario. Pág. 332.

<sup>5</sup> *Ibíd.* Pág. 354.

encuentran en la condición de poseer vehículo, se da un tratamiento igualitario, pero también categoriza la carga tributaria a soportar, de acuerdo al bien, por ejemplo el modelo, marca, etc.; más aquellos que no cuentan con dichos bienes, no están obligados al cumplimiento tributario, la igualdad recae solo en aquellos que si posean, es así como mencionamos también el impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta en sus respectivas categorías, el impuesto al valor agregado en sus distintas acepciones, etc.

Este criterio es fundamental en cuanto al establecimiento de los sujetos que soportarán la carga tributaria del tributo a crear, y se debe observar para establecer la condición en la que deben encuadrar los particulares, distinguiéndolos de otros, e individualizándolos expresamente.

#### **1.2.4. Generalidad**

Este criterio es de aplicación para todo el derecho y se refiere a que la ley es de observancia general, es decir, que todas las normas del derecho tributario contienen un hecho generador y no importa quien se encuentre en dicho hecho, sin importar si es persona individual, jurídica, la edad, sexo, nacionalidad, etc., estará obligada a la observancia de la norma tributaria, con limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 literal d), recoge este principio, al normar que: son derechos y deberes de los guatemaltecos,



además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República de Guatemala, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

En el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que copiado literalmente indica: Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán, las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicaran en forma supletoria.

No obstante, cabe mencionar que la generalidad tiene límites, aun estando encuadrado en el hecho generador, evitan el cumplimiento de la obligación tributaria, dichos límites se refieren a que, la misma ley indica que no se cumpla aun encontrándose en el hecho generador; un ejemplo breve es el pago del impuesto sobre circulación de vehículos, a dicho pago, se encuentran libres de su cumplimiento el cuerpo bomberil.

Estos límites o excepciones a la generalidad, son las exenciones y los beneficios tributarios, el primero se refiere a un privilegio otorgado por la ley, para liberarse de la obligación tributaria, y lo segundo surge posteriormente a la ley tributaria, normando a que se condiciona a realizar alguna actividad a cambio de no cumplir, un ejemplo es la actividad de las maquilas, que está regulada con su propia ley, y al realizar dicha actividad, elude el pago de tributos.

### **1.2.5. Proporcionalidad**

Se encuentra vinculado con la capacidad contributiva, el sujeto obligado cumplirá atendiendo a la riqueza de ostente, es decir, en proporción a lo que tenga.

Los tributos no deben atentar contra el derecho de propiedad, debiéndose adaptar las cargas a la situación financiera que cada quien posea. La propiedad privada no debe verse absorbida por la dureza de los tributos. La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 segundo párrafo recoge este criterio, cuando prohíbe la múltiple tributación, además el Artículo 41 del citado cuerpo constitucional, regula que en ningún caso las multas o sanciones podrán exceder del valor del impuesto no cumplido, ya que esas sanciones también deben ser solventadas de forma proporcional a la riqueza que cada quien posea.

### **1.2.6. Irretroactividad**

Este principio representa que las normas tributarias no obran, o carecen de fuerza en el pasado, sobre hechos o actos que regulan en su entrada en vigor, solo serán de observancia general, ante las circunstancias que surjan posteriormente a su creación. También relacionado con lo que inspira el principio de legalidad, no puede existir obligación tributaria si no existe una ley que anteceda a las situaciones que le dan origen, eso hace a que la ley no tenga efecto retroactivo. Sin embargo, tendrán ese efecto en antítesis expresamente establecidas en sus mismas normas, siempre que existan ventajas o sean favorables para librarse de cargas por infracciones.

Este principio se encuentra enunciado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regulando que: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”, desarrollándose normativamente el criterio, en el Artículo 66 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, cuando indica que: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

En el mismo contexto el Artículo 7 del citado cuerpo normativo, establece lo relativo a la vigencia en el tiempo y establece que: “La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: 1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma.

Si no la estableciere, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el diario oficial...” Atendiendo al principio de irretroactividad, las normas tributarias regirán en fecha posterior a su propia emisión. Constitucionalmente, en relación al principio de irretroactividad, en la gaceta No. 20, expediente No. 364-90, sentencia No. 26-06-91 de la Corte de Constitucionalidad, la misma resolvió en relación a la irretroactividad de la ley, lo siguiente: “...La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella.

La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a no anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado...”

### **1.2.7. Prohibición de doble tributación**

Para la comprensión de este principio, debemos tener claro que es la doble tributación, debido a que prohibir la misma, se refiere a que no debe darse esa circunstancia, o está vedada la aplicación de la misma. En ese sentido de ideas, la doble tributación es el acto de afectar o gravar dos veces la misma causa, o a la misma persona, por concepto análogo, similar o idéntico, en el mismo tiempo.

A este respecto la doble tributación se concreta cuando, un destinatario de la carga tributaria durante un período fijado, es afectado o gravado por encontrarse en el hecho o acto que genera la obligación tributaria, por una o más entidades que ejercen su potestad tributaria, ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local o municipal, imponiendo el cumplimiento de dos o más tributos, al unificarse en un mismo hecho o acto, los elementos de la relación jurídico tributaria.

La prohibición de doble e inclusive múltiple tributación, está redireccionado al criterio de capacidad de pago por lo que éste conceptualiza, por lo que no está permitido que se

de dicho fenómeno, constitucionalmente está prohibido, y si al crear una ley que cree tributo o tributos que violen a esa prohibición, sería una ley inconstitucional. Este principio se encuentra fundamentado en el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica: "...Se prohíben los tributos confiscatorios, y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición..."

#### **1.2.8. No confiscación**

La confiscación es la "acción y efecto de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco; también se puede definir como el despojo de bienes, efectuada sin reparación alguna, es contrario a la expropiación por la que existe una tasación previa e indemnización, realizada por cumplir un bien común público. Un tributo confiscatorio obliga al desprendimiento, por parte de los particulares, de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta."<sup>6</sup>

"El tributo no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Este principio consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado, nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto, es decir, el cien por ciento."<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> García Fuentes, Paolo. **Los tributos**. Pág. 54.

<sup>7</sup> **Ibíd.** Pág. 74.

Por lo que de ninguna manera un tributo, o una sanción al no cumplirse con la obligación tributaria, podrán consistir en un despojo de bienes, privando así el derecho de protección de la propiedad, ni ser mayores o extralimitarse a la capacidad de pago o a la determinación del tributo mismo, es decir, que una sanción no podrá ser más de lo que se adeuda en concepto del tributo; prohibiendo así agresiones al derecho de propiedad de los particulares, mediante tributos y/o sanciones desproporcionados.

En los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, está garantizado el principio de no confiscación, regulando la “protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna...”

### **1.2.9. Equidad y justicia tributaria**

La equidad “es definida como justicia distributiva; es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad.”<sup>8</sup>

La justicia “es la virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.”<sup>9</sup> Este criterio apunta a que existe un deber por parte de los particulares con el Estado, por el vínculo

---

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. Pág. 19.

<sup>9</sup> *Ibíd.* Pág. 26.

de nacionalidad, que consiste en aportar, dar, contribuir, o cumplir con lo que es necesario y justo, en razón de ese vínculo, para la realización del bien común y así satisfacer las necesidades públicas, distribuyendo ese deber en proporción a la capacidad de cumplirlo.

La justicia conlleva la garantía de que el cobro del tributo se realizará respetando con razonabilidad, la situación económica de cada particular, pagando cada quien lo que es justo, de lo que es suyo en proporcionalidad e igualdad de condiciones; justo por cuanto se debe de cumplir con un deber de contribuir, con equidad, igualdad, proporcionalidad debida, acorde a la capacidad contributiva. El primer párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República, establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”

### **1.3. Fuentes**

El termino fuente, en el ámbito del derecho, designa el origen en manifestación, que contribuye a la creación del conjunto de reglas jurídicas dentro de su campo de aplicación, es decir, de donde proviene, la esencia que hace existir todo un engranaje jurídico, así como la forma de creación de esa manifestación, el acto que origina una norma. El régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación, y en el derecho tributario, por su especial estructura, es el siguiente:



### **1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala**

Es la norma fundamental y suprema del ordenamiento jurídico, y jerárquicamente superior, primera en orden de observación, que condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en dicho caso éstas son inconstitucionales, consideradas nulas de pleno derecho. La Constitución Política de la República de Guatemala garantiza y estatuye principios generales de la tributación, tales como la Legalidad, Equidad, Justicia Tributaria, No Confiscación, Irretroactividad, y muchos más que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias deben implementarse.

### **1.3.2. Tratados y Convenios Internacionales**

Estas fuentes vistas en segundo plano jerárquicamente, son consideradas leyes ordinarias, al ser incorporadas al derecho interno del Estado, cuando son aceptados y ratificados por el Congreso de la República, tomando así fuerza de ley dentro del territorio. Es menester observar que existe una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía, sino que distribución de materias.

En nuestra legislación en materia de Derecho Humanos, los Convenios y Tratados Internacionales aceptados y ratificados, tienen preeminencia sobre la normativa del país, y la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de

los aspectos de la administración pública en que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

Así en el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece que “Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.”

Es importante aclarar que jerárquicamente no son superiores a la ley ordinaria, si no que tienen la misma categoría, lo relevante es la preeminencia, es decir, el privilegio, ventaja, gracia o favor de considerarlos por lo cualitativo e importante de su materia, y más si la ley ordinaria no desarrolla o queda limitada en cuanto a la protección de los derechos humanos. En materia tributaria, los tratados y convenios internacionales sobre derechos humanos tienen conexión por las violaciones a dichos derechos en relación a la tributación.

“Para que se cumplan los principios del derecho tributario como lo son capacidad de pago, equidad y justicia tributaria, doble tributación, No confiscación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno.”<sup>10</sup> Por lo anteriormente aportado por la autora, tales tratados y convenios internacionales en derechos humanos, son fuente del derecho tributario, debido a que garantizan el cumplimiento a la protección de los particulares sujetos a una obligación tributaria.

---

<sup>10</sup> Berini, Antonio. Principios de derecho tributario. Pág. 66.



El Artículo 44 de la Carta Magna establece que “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana...” a este respecto los derechos inherentes a la persona individual son los derechos a la no confiscación, a la equidad y a la igualdad, por la tutelaridad de que debe gozar la persona para vivir una vida digna, misma que se logra en gran parte con el respeto a mantener su propio patrimonio, su trabajo, su industria y su comercio, sin por ello dejar de cumplir con sus obligaciones financieras para el desarrollo de la sociedad.

### **1.3.3. La ley**

El conjunto de normas jurídicas especializadas creadoras de tributos, que deben atender a los principios constitucionales, es la fuente inmediata del derecho tributario, ubicada en segundo plano de observancia, junto con los tratados y convenios internacionales en derechos humanos, considerando su orden y preeminencia. Esta fuente enfatiza la forma de su creación como origen de su manifestación, para que ésta sea el punto de salida para el desarrollo del derecho tributario, porque atiende al principio de legalidad, puntualizando que solamente el Congreso de la República de Guatemala puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación; por lo que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento legislativo previamente establecido...

En Guatemala, el derecho tributario tiene su fuente en la Ley como Ley Formal porque ha recorrido el procedimiento legislativo, y no como ley material, porque los acuerdos o

resoluciones no son fuente del derecho tributario, según lo establecido en el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, que indica: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico...”

El fundamento legal de lo expresado, lo encontramos en el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que textualmente establece que: “Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- Las disposiciones constitucionales.
  
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
  
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

A este respecto se puede observar en el texto de la ley que las fuentes están debidamente delimitadas acorde al orden jerárquico.

#### **1.3.4. Decretos leyes**

A este respecto, como fuente de derecho tributario, pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria, en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, emitiéndose los mismos cuando el orden constitucional del Estado se rompe o se interrumpe, en sus diferentes manifestaciones.



La cualidad de esta fuente es que mantiene su fuerza de ley, sin haber sido creada a través o llevando el procedimiento legislativo ordinario, ni por el órgano correspondiente según el orden constitucional que ha sido roto o interrumpido.

De acuerdo a este tipo de fuente dentro de la legislación, no está contemplada, según el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, sin embargo es importante considerarla, debido a que cuando el ordenamiento jurídico es interrumpido o es roto, el mismo ya no es de observancia, procediendo a emitir esos decretos leyes.

### **1.3.5. Reglamentos**

Normas que nacen debido a una ley ordinaria o decreto ley, que desarrolla lo enunciado en su ley, sin contravenirla, y necesarias para la ejecución de las leyes, ocupando una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la Ley, no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma, aclarando que no son los reglamentos administrativos que puede crear el Organismo Ejecutivo. El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece "...Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo

al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

El mismo principio se encuentra regulado en el ordenamiento ordinario, en el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas. En Guatemala la mayor parte de las leyes tributarias tiene su respectivo reglamento, que en la práctica son de suma utilidad para el desarrollo de la misma ley.

Históricamente ha habido normas reglamentarias que contienen dentro de su normativa aspectos que tratan de superar deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, lo que hace al reglamento nulo de pleno derecho en el caso concreto.

De allí la imperiosa necesidad de la debida aplicación del mismo por parte de las autoridades; el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley y necesario para su desarrollo.

#### **1.4. Relación jurídica tributaria**

“Es el vínculo que existe entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, derivado de una ley tributaria, donde surgen derechos y obligaciones ya sean de carácter sustantivo, formal, y/o de tolerancia, producto de la potestad tributaria al establecer todos los elementos necesarios para su existencia. Es imperativo que concurren los elementos de la relación

jurídico tributaria, para que la misma prevalezca, de lo contrario, no se provoca ningún derecho u obligación que exigir o cumplir.”<sup>11</sup>

Cuando se refiere a obligaciones de carácter sustantivo, éstas conllevan el cumplimiento de dar, y comúnmente en el derecho tributario se refiere al pago de tributos, generalmente de impuestos, multas, intereses, etc.

Para las de carácter formal, se refieren a las obligaciones de hacer o no hacer, como ejemplo de dichas obligaciones, se puede mencionar entre muchas, aquellas de hacer, como presentar una declaración, u operar los registro en sus respectivos libros; las de no hacer, como las de abstenerse de hacerlo o de no incluir dentro de la operación, gastos que no sean del giro normal de la misma, utilizar documentos legales que no se encuentren dentro de un período impositivo o que adolezcan de requisitos esenciales.

Los particulares como miembros de la población del Estado, con ese estatus, ya cuenta no solo con derechos, sino que también con deberes que cumplir con la nación, con ésta postura observamos una relación entre el Estado y particulares, un vínculo de nacionalismo, por el cual ya contamos con derecho adquiridos y deberes contraídos.

Es decir que ya se cuenta con una relación de solidaridad y apoyo con el Estado, para contribuir con los gastos públicos. El Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala fundamenta que es un deber del guatemalteco, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Esta es la base para responder a la

---

<sup>11</sup> Rodas Martini, Pablo. *El reto es trazar lineamientos de largo plazo*. Pág 90.



pregunta ¿Por qué pagamos tributos? Y es el origen de ese vínculo potestativo, pero que no desarrolla todos los elementos de la relación jurídico tributaria, para lo cual existen la leyes tributarias específicas que si lo hacen, para cumplir con ese orden jerárquico de las normas.

A este respecto, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en su Artículo 14, establece la relación jurídico tributaria, indicando 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 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.”<sup>12</sup>

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 también establece la relación jurídico tributaria, determinando los elementos de la misma, al desarrollar el principio de legalidad, indicando que, “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del

---

<sup>12</sup> Díaz Dubón Carmen Lizeth. *Derecho financiero I*. Pág. 110.

Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.”

#### **1.4.1. Características**

- **Vínculo personalísimo:** La relación jurídico tributaria se traba entre las personas identificadas plenamente como sujeto activo y sujeto pasivo, vínculo que no puede trasladarse a un tercer sujeto o persona, debido a que el cumplimiento de esa relación va a un destinatario legal tributario, quien con exclusividad se encuentra dentro del hecho generador, elemento principal para que exista la relación jurídico tributaria.
- **Obligatoriedad pecuniaria:** Crea generalmente la obligación de dar en pago dinero para el cumplimiento del tributo, no obstante que existen otros medios por los que se extingue la obligación tributaria, tales como la compensación, confusión, condonación o remisión, y/o prescripción, lo cual está señalado en el Artículo 35 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

- **Legalidad:** Ésta característica es de máxima importancia debido a que la relación jurídica tributaria encuentra su existencia en la ley, si no hay ley que anteceda a su determinación, no existirá la obligación tributaria, por no existir un vínculo legítimo creado bajo el imperio de la ley.
  
- **Autonomía Relacional:** Es autónoma la relación jurídico tributaria, porque no se encuentra condicionada a situaciones de validez jurídica de actos o pretensiones de los particulares sujetos pasivos, sino que encuentra su existencia y su independencia, siempre que se dé el hecho generador expresamente establecido. A este respecto, el Artículo 16 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, señala “La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por 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 éstos y que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior.....”
  
- **Importancia de la relación jurídico tributaria:** Es importante la relación jurídico tributaria, debido a que si ésta no existe, no podría haber coacción para el cumplimiento de una obligación que ni siquiera existe, por lo que su importancia radica en los elementos que la conforman, prescindir de alguno o uno de ellos no es opción, no puede adolecer de ninguno, y la falta de uno de ellos hace imposible tipificar la misma, por lo que importante es que exista cada uno de los elementos.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 también establece los elementos de la relación jurídica tributaria, son las bases de recaudación, y son los siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

- **Momento en que nace la obligación jurídica tributaria:** Aunque la relación jurídico tributaria exista, porque haya cumplido con todos los elementos necesarios para su instauración, y se encuentre debidamente precedida por la ley, es importante precisar el momento en que nace la obligación contemplada en la relación misma. Ésta obligación abstracta, reacciona o nace en el momento en que el supuesto del hecho generador es puesto en obra por el sujeto pasivo en el tiempo, modo, forma, lugar y bases establecidas en la relación jurídico tributaria. Es decir que el destinatario legal del tributo en un período impositivo, se encuadra en el hecho o acto que genera la obligación, teniendo la base para aplicar el tipo o tasa determinada que impondrá el monto de recaudo.

- **Necesidad de su correcta tipificación en las leyes tributarias:** Es necesario que los elementos de la relación jurídico tributaria, se encuentren correctamente regulados

en las leyes específicas tributarias, para no incurrir en lagunas que acarrearían problemas para la determinación de la obligación tributaria. Cada elemento encuentra su necesidad de ser correctamente determinados, atendiendo a que no se pueden crear figuras tributarias por analogía, tal y como ampliamente lo resuelve el Artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

- **Elementos de la relación jurídica tributaria:** Los elementos son las partes que constituyen la base de la relación jurídico tributaria, a este respecto desarrollaremos los elementos siguientes: elemento personal, hecho generador, objeto impositivo, tipo impositivo, base impositiva, elemento temporal, y exenciones.
  
- **Elemento personal:** Parte de la relación jurídica tributaria, que consiste en aquellos sujetos activos y pasivos, son las personas a las que les asisten derechos o se imponen obligaciones tributarias. Por tal razón el hombre desde el inicio de la humanidad, tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada.
  
- **Sujeto activo:** Es el ente legitimado para imponer su potestad tributaria, quien unilateralmente determina el tributo. Siempre será el fisco que es el conjunto de instituciones del Estado, facultadas para el cobro de los tributos, actuando básicamente por medio de los poderes que lo integran, en el caso del Organismo Legislativo, que es el encargado de legislar la ley tributaria, el Organismo Ejecutivo a

quien se le atribuye el recaudo y el cobro del tributo creado, y el Organismo Judicial quien se encarga de dar cumplimiento a lo establecido en la ley.

Entre los órganos facultados para el cobro de tributos en Guatemala, se mencionan los siguientes: La Superintendencia de Administración Tributaria, las municipalidades, la unidad de herencias, legados, donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas, Aeronáutica Civil, Ministerio de Energía y Minas, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, etc. El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, en el Artículo 17 establece que “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

- **Sujeto pasivo:** Es el destinatario legal de la tributación, aquellos entes particulares que especifica la ley en la relación, que son los deudores u obligados ante el Estado como sujeto activo, para el cumplimiento de la obligación tributaria. El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa que “Son derechos y obligaciones de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...” siendo éste el fundamento constitucional para la obligación legal de pagar tributos, que ostentan los particulares guatemaltecos. El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de Guatemala exige la indicación del sujeto pasivo como una de las bases de la recaudación tributaria, señalando que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la

equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:...c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria...” El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en el Artículo 18 establece que “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.” Esta disposición regula en concreto que, contribuir a los gastos públicos se realiza a través de la prestación en dinero para el pago del tributo, en las distintas calidades, papeles o roles en los que puede situarse el sujeto pasivo, o en los que puede llegar a desempeñar.

- **Hecho generador:** Es la hipótesis o condición fijada por la ley, conteniendo una descripción clara y precisa, que permite conocer con certeza cuáles hechos o situaciones en el momento de realizarse por el sujeto pasivo, hacen nacer o crean la obligación y relación jurídica tributaria. En la ley tributaria, puede existir uno solo o varios hechos generadores. Existen dos tipos de hipótesis o condiciones, siendo éstas la positiva, que es el hecho generador mismo, y la negativa, que es la que evita que la obligación tributaria sea cumplida, siendo esta hipótesis a lo que denominamos exención o beneficio tributario, punto que desarrollaremos más adelante en cuanto a las exenciones.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, fundamenta la existencia del hecho generador, como una de las bases de recaudación tributaria, regulando “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales,



conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria...”

El Artículo 31 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, conceptualiza: “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”.

Como observamos la ley también le denomina de otro modo, hecho imponible, debido a que el hecho o situaciones descritas en la ley impondrán la obligación tributaria.

Efectos de la investigación se observa cuál es el hecho generador del impuesto objeto de estudio, es decir cuál es el hecho, hipótesis, situación, o supuesto por la que nace la obligación de pagar el Impuesto de Solidaridad. Para lo cual citamos el Artículo 3 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que “Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley.”

En ambas normas se fijan los hechos generadores, sin embargo en la última, fija otra situación por la que hace nacer la obligación al cumplimiento del impuesto.



Realizando un esquema del mismo, es importante precisar los supuesto en un orden claro, de lo más general a lo especial, para visualizar la situación en particular a la cual se le atribuye la obligación tributaria.

1. La realización de actividades mercantiles o agropecuarias.
2. Realizar las actividades mencionadas, en el territorio nacional.
3. Disponer de patrimonio propio.
4. Obtener un margen bruto superior al 4% de los ingresos brutos. Esto ya es determinado por la determinación contable y financiera del ente respectivo. Por lo que, todo lo contrario a cualquiera o a uno solo de estos cuatro supuestos, se traduciría en una total ausencia del hecho generador o falta del mismo, para lo cual no existiría obligación tributaria alguna, aun sin encontrarse en las condiciones o hipótesis negativas que puedan regular las exenciones de la Ley.

Es considerable mencionar en cuanto a la obligación tributaria, que cuando existe hecho generador de un tributo, podemos decir que se está “afecto” al mismo, y si existe también exención, hablamos de que se está afecto a la obligación, la misma persiste, pero se está exento al cumplimiento del mismo, se evita el cumplimiento de esa obligación persistente, es un beneficio otorgado por la ley. Por lo que no podemos considerar que se esté exento de un tributo, si en principio no estamos afectados, es decir, no puede existir exención sin que exista hecho generador. Puede estarse o no exento, si se está afecto, o estando afecto, puede estarse o no exento. Sin embargo nada puede estar exento sin que este afecto. Si no está afecto, la obligación jurídica no

existe, entonces ¿para qué considerar la exención? No se pretenda buscar el beneficio, si de plano no hay obligación alguna.

Este juicio es valioso para dar interpretación y colegir en el resultado de la presente investigación de tesis, debido a que es un pilar para comprender si es necesario o no reformar el Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar o no a los profesionales liberales en las exenciones de la Ley.

- **Importancia del hecho generador:** Ésta radica en la imperativa necesidad de que la descripción del supuesto jurídico, debe encontrarse debidamente tipificada en la ley para que pueda darse el nacimiento de la obligación tributaria; es decir, si no hay hecho generador, no habrá origen de obligación alguna a la cual contraerse. Además es importante el hecho generador, por ser base de la recaudación tributaria.
  
- **Elementos del hecho generador:** Son las partes que integran la descripción del hecho o situación que el legislador prevé para que se originen las diversas obligaciones tributarias, siendo esos elementos los siguientes:
  - a) El hecho, actividad, condición, situación.
  - b) Los datos para individualizar al particular que realizará el hecho, acto, condición, o que se situará en la respectiva descripción.
  - c) El momento en el que se tenga por realizado el hecho, acto, condición o situación.
  - d) El lugar en donde se dé, debe o deba darse la realización de la descripción.

- **Objeto impositivo:** Es el elemento, substancia o algo con la finalidad de carácter económico, sobre el cual recae la obligación tributaria. Los tributos, en las respectivas leyes que los crean conllevan el fin que se pretende gravar, para obtener la prestación económica. El objeto impositivo es denominado también el elemento finalista de la relación jurídica tributaria. Los objetos más comunes y frecuentes en el medio guatemalteco son: La renta, el patrimonio, el capital, los actos materiales y/o formales, los contratos.

Como ejemplos relacionados a la presente investigación, mencionaremos las normativas en las cuales se identifican objetos impositivos. Por un lado el Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 y por otro el Artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, ambos cuerpos legales del Congreso de la República de Guatemala.

- **Tipo impositivo:** Es el elemento cuantitativo expresado en medidas y/o parámetros, que es representado en cuantías o porcentajes establecidos previamente por la ley, por el que aplicando su expresión, resulta la deuda tributaria cuantificable a cumplir; valor que el sujeto pasivo entregará al sujeto activo como obligación impuesta. Es conocido también como tasa impositiva. El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, fija el tipo impositivo del 1% a aplicar o a gravar a la base impositiva.
- **Base impositiva:** Es la magnitud o el valor expresado en términos monetarios establecido por la ley tributaria, que guarda relación directa con el objeto impositivo,

sirviendo para determinar o computar la obligación tributaria. La base impositiva o imponible, puede ser medible o valorada, y la misma será gravada por el tipo impositivo, para que resulte la determinación tributaria. El Artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

- **Elemento temporal:** Es el exacto momento que la ley señala en el que se produce el hecho generador, momento en que nace a la vida jurídica la obligación tributaria. No se debe confundir éste elemento, con el momento en que se cumplirá con la obligación, si bien se relacionan con el tiempo, son dos momentos diferentes que deben ser identificados; uno en cuanto a la constitución del hecho generador, y el otro en cuanto al período indicado en la ley para el cumplimiento. Los Artículos 6 y 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, identifican lo que exponemos en cuanto al período impositivo como elemento temporal, y el período de pago de ese tributo.

El elemento temporal es el período impositivo, representado por unidades de tiempo, en los que acontecerá el hecho generador. Los Artículos 32, 33, y 34 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, determinan el elemento temporal de la relación jurídica tributaria, regulando los momentos en los que se perfecciona el hecho generador, siendo éste un acaecimiento u ocurrencia, o un acto jurídico condicionado.

- **Exenciones:** “Es la hipótesis negativa que neutraliza o anula la consecuencia jurídica del acaecimiento del hecho generador, liberando al sujeto pasivo de la obligación que le correspondería normalmente. Es el supuesto o situaciones que, aunque se configure el hecho generador, no se realiza el cumplimiento de la obligación, es decir, si existe la obligación tributaria, sin embargo evitan realizarla. La consecuencia de la exención es impedir el cumplimiento de la obligación, destruye la consecuencia de realizarla.”<sup>13</sup>

Las exenciones tributarias “son las excepciones previstas por la ley a favor de determinados sujetos o situaciones, que quedan así liberados de la obligación de pagar tributo alguno. En consecuencia, el beneficiario de la exención se encuentra, según la norma legal que establece el tributo, sujeto al mismo, es decir, le corresponde pagarlo, pero la misma ley, en consideración a determinadas circunstancias; lo declara exento del tributo.”<sup>14</sup>

“En otras palabras, es la privación de efectos constitutivos de obligaciones tributarias respecto de ciertos hechos o en relación con determinadas personas, normalmente incluidas en el supuesto de hecho que da lugar a tributos, mediante una norma de carácter excepcional. La exención tributaria no debe, por tanto, confundirse con los supuestos de no sujeción, que delimitan el hecho que da lugar al tributo, los cuales dejan fuera de dichos supuestos determinadas situaciones que no entran en la proyección del tributo. Las exenciones tributarias se refieren a hechos imponibles que

---

<sup>13</sup> Canel García, Pedro. *Análisis jurídico de las obligaciones tributarias de los comerciantes*. Pág. 36.

<sup>14</sup> Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, financiero y tributario*. Pág. 70.



dan lugar a tributos pero que son liberados de la obligación de pagar tributos por voluntad de la ley.”<sup>15</sup>

#### **- Clases de exención**

Atendiendo a la norma que otorga la exención, éstas pueden ser constitucionales u ordinarias. Las primeras, están determinadas en la Constitución Política de la República de Guatemala y que deben además desarrollarse en una norma ordinaria. Las segundas, son las que están estipuladas en las normas de carácter ordinario. Atendiendo al fin que se persigue, existen las económicas y las sociales, también denominadas socioeconómicas.

Las primeras, son las que de algún modo contribuyen al desarrollo económico de determinado sector del país, un caso, típico dentro de la legislación guatemalteca en este caso es la exención al pago del Impuesto al Valor Agregado de que gozan las exportaciones que se realizan por las personas que se acogen al régimen del Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.

---

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 15.



## CAPÍTULO II

### 2. Actividad mercantil

El conjunto de las normas jurídicas que regulan las actividades comerciales constituyen el derecho mercantil. La actividad mercantil y los actos de comercio están regulados por códigos, leyes, y usos y costumbres comerciales.

La actividad mercantil cumple una función intermediadora entre la producción de bienes y el consumo, y quienes la ejercen se llaman comerciantes o mercaderes, que deben actuar para ser considerados tales, con habitualidad, en la compra y venta de bienes.

Por ejemplo, venderle a un amigo una lapicera por única vez, no convierte a alguien en comerciante. Las primeras actividades mercantiles se realizaron por intercambio de mercaderías o trueque hasta la aparición de la moneda.

#### 2.1. Antecedentes

El derecho mercantil, como rama del derecho en general, es reciente si se toma en cuenta la antigüedad de otras disciplinas jurídicas.

Ello obedece a circunstancias históricas precisas en el desarrollo de la civilización. ciencias como la historia, la sociología o la antropología, nos enseñan que el hombre, en los iniciales estadios de su vida, satisfacía sus necesidades con los bienes que la

naturaleza le proporcionaba de manera espontánea; y si más tarde puso en práctica sus facultades intelectuales y físicas para transformar lo que el ambiente le brindaba, el producto de sus actos creadores no tenía más objeto que llenar necesidades de su núcleo familiar o del reducido grupo al que pertenecía.

En otras palabras, producía para su consumo y sin ningún propósito de intercambio. Conforme la organización social fue evolucionando y las necesidades se hicieron más complejas, la actividad económica del hombre sufrió una transformación que habría de inducir el desarrollo de la civilización: la progresiva división del trabajo.

Este fenómeno histórico, ampliamente planteado por Federico Engels en su obra “El origen de la familia, de la propiedad y del Estado va a condicionar relaciones sociales que posteriormente hicieron surgir el derecho mercantil. Por esa división apareció el mercader, que sin tomar parte directa en el proceso de la producción, hace circular los objetos producidos llevándolos del productor al consumidor. Así surge el profesional comerciante; y así también la riqueza que se produce adquiriendo la categoría de mercancía o mercadería, en la medida en que es elaborada para ser intercambiada; para ser vendida. Los satisfactores tienen entonces, un valor de cambio y se producen con ese objeto. En principio, ese intercambio era de producto por producto, por medio del trueque.”<sup>16</sup>

Como ciencia normativa, el derecho mercantil se encarga de estudiar las formas que la sociedad adopta para imponerle límites a la conducta humana intersubjetiva, sean estas de carácter legal, consuetudinarias o de costumbre, jurisprudenciales o contractuales.

---

<sup>16</sup> El origen de la familia, de la propiedad y del estado. Pág.213.



Esas limitaciones responden al modo de ser de la sociedad y los intereses que en ella predominan en cada época histórica, lo que viene a constituir la fuente material del derecho. Cada rama de la ciencia jurídica tiene asignada la función de estudiar una parte de esas relaciones, para dar los principios fundamentales que después van a manifestarse en, la función administrativa del derecho vigente.

Los fenómenos delictivos son materia del derecho penal; la función administrativa del poder público, es objeto del derecho civil; las relaciones entre los estados le competen al derecho internacional público; y así, cada manifestación de la vida del hombre, considerada desde el ángulo del derecho, se ve afectada por una rama jurídica específica, lo cual genera las especialidades de los diversos derechos particulares, sin olvidar que entre ellos existe interdependencia, proveniente de pertenecer a la totalidad del ordenamiento legal.

Lo señalado anteriormente sirve de introducción para determinar cual es la materia o las relaciones objetivas que se atribuyen al llamado derecho mercantil o derecho comercial, con el fin de estudiarlas y sistematizarlas doctrinaria y legislativamente.

“En el inicio de esta rama del derecho, su función específica era normar las relaciones en que intervenía un sujeto que profesionalmente era conocido como comerciante, cuyos actos intermediadores consistían en llevar los satisfactores o mercancías del productor al consumidor.”<sup>17</sup>

En ese sentido, se consideraba que comercio era únicamente la actividad que realizaba el mercader o comerciante; lo que permitía tener una idea del derecho mercantil y

---

<sup>17</sup> Benito, Lorenzo. *Derecho mercantil*. Pág. 22.

delimitar sus fronteras. La actividad económica comercial fue evolucionando y volviéndose más compleja, al grado de involucrar en su práctica a sujetos que no eran comerciantes, quienes se convertían en sujetos del mismo.

Luego, aparecieron diversos actos de tráfico mercantil que nada tenían que ver con la intermediación, pero que por su importancia económica se cobijaban en este derecho. Entonces, el derecho mercantil se extendió y la tradicional intermediación se convirtió en una de las tantas relaciones que forman parte de la materia objeto de estudio.

El derecho mercantil de hoy estudia la actividad profesional del comerciante; los medios que facilitan la circulación de las mercancías; los bienes o cosas mercantiles como lo son la empresa, títulos de crédito y mercancías, las reglas del comercio nacional e internacional; la propiedad industrial; los procedimientos para reclamar la solución de un conflicto de intereses; en fin, su contenido amplio, proveniente de actividades sujetas a constante cambio, hace que este derecho sea uno de los más nutridos en experiencias que muchas veces rebasan la previsión del legislador.

La actividad comercial en general es de primera importancia dentro de la vida económica, tanto a nivel interno de un Estado, como en su comercio internacional.

La producción de bienes y servicios y ponerlos a disposición del consumidor, constituyen los actos principales del comercio, los cuales han condicionado la existencia de instituciones jurídicas que posibilitan su realización.

En esta era de la civilización, en la que comerciar, y comerciar bien, ya no es solo interés individual, los estados se preocupan dentro de los grupos regionales o en foros internacionales por crear marcos jurídicos que faciliten la función comercial.



La industria, la intermediación, la banca, los seguros, los títulos de crédito, las sociedades, interesan tanto a nivel nacional como internacional. De ahí que, si alguna rama del derecho tiende a internacionalizarse, es la del derecho mercantil.

Esa variedad de fenómenos, objeto de esta materia, no de crear desesperación científica en quienes se dedican a cultivarla.

Esto se señala porque no son pocos los intentos separatistas o fraccionarios que se han pretendido en el derecho mercantil, con el fin de crear unidades aisladas conforme a la sistematización legislativa. Se habla de un derecho bancario, un derecho de sociedades, un derecho de seguros, un derecho bursátil.

Cualquier persona relacionada con el derecho, sea el mismo jurista, jurisconsulto, juez o profesor de derecho debiera sentirse científicamente insatisfecho si reduce su conocimiento a un sector que le hiciera olvidar la interrelación que existe entre las diversas ramas del derecho.

Y con mayor razón se daría esa insatisfacción, si se pretende ser perito en un derecho como el mercantil, que funciona con ciertas características aplicables a todo su contenido.

La amplitud de las relaciones jurídicas que conforman el comercio y la incidencia que tienen en diversos actos sociales, hacen que el comercio se vea regulado por otras materias con las que el derecho mercantil se relaciona como el derecho penal y el derecho laboral.

## **2.2. Concepto del derecho mercantil**

El derecho mercantil guatemalteco es el conjunto de normas jurídicas, codificadas o no, que rigen la actividad profesional de los comerciantes, las cosas o bienes mercantiles y la negociación jurídica mercantil.

Es el conjunto de normas jurídicas que se aplican a los comerciantes en su actividad profesional, a los negocios jurídicos mercantiles y a las cosas mercantiles. Entonces, si es obligatorio conocer la relación con estas materias, mucho más lo es entender todo lo que es materia mercantil.

## **2.3. Características del derecho mercantil**

- Poco formalista: la circulación para que sea fluida, exige que la formalidad este relegada a la misma expresión, salvo en los casos en que su ausencia puede sacrificar la seguridad jurídica. Los negocios mercantiles se concretan en simples formalidades solo explicables para un conjunto de relaciones que por su cantidad no podrían darse fácilmente de otra manera. Por ejemplo, la representación en lo civil exige un contrato de mandato, en cambio, la representación en materia de títulos de créditos se da por un sencillo endoso en procuración así también, el simple acto de abordar un autobús, pagar el valor del pasaje y recibir el boleto, configura un contrato de transporte entre el usuario y el propietario del medio de transporte, representado entre el usuario y el propietario del medio de transporte, representado a la vez por el piloto, quien ejerce una representación sin mandato expreso. Estos dos casos sirven para demostrar como el derecho mercantil tiende a ser poco formalista, para adaptarse a las peculiaridades del tráfico comercial.

- **Rapidez:** el comerciante debe negociar en cantidad y en el menor tiempo posible, el poco formalismo comentado se relaciona con la agilidad del tráfico comercial. El comerciante debe negociar en cantidad y en el menor tiempo posible. Al mismo tiempo vive imaginando fórmulas que le permitan resultados empresariales exitosos por medio de novedosas modalidades de contratar. Ello obliga a que el derecho funcione a la par de la realidad que se le presenta. Un juez, no podría negarse a resolver un conflicto de intereses en el campo comercial con el pretexto de que un negocio no está regulado por el derecho vigente, ya que si en algún campo el contrato atípico se da con suma facilidad, es el mundo del hacer comercial.
  
- **Adaptabilidad:** el comercio es una función humana que cambia día a día, es por eso que las formas de comerciar se desenvuelven progresivamente debiendo adaptarse a las condiciones reales. Esta característica, se explica, en cuanto a que el comercio es una función humana que cambia día a día, por diversos motivos políticos, científicos, culturales, debido a que las formas de comerciar se desenvuelven progresivamente. De ello resulta que la legislación siempre va en relación a la práctica. Entonces, una característica de este derecho para tomarse en cuenta es que, en su contexto general, debe irse adaptando a las condiciones reales del mismo fenómeno comercial.
  
- **Tiende a ser internacional:** La producción de bienes y servicios es para el mercado interno e internacional; la producción de bienes y servicios no es exclusivamente para el comercio local de una sociedad organizada políticamente. Se produce para el mercado interno; para el mercado internacional. Ello obliga a que las instituciones jurídicas tiendan a ser uniformes porque así se permite la facilidad del intercambio a nivel internacional. El mundo moderno ha visto logros importantes en este aspecto y

un ejemplo de ello es la uniformidad que se ha dado en materia de títulos de crédito. Todos los países, en menor o mayor escala, tienden a abarrotar el mercado extranjero con sus mercancías, y de ahí que organismos internacionales, como Naciones Unidas, fomenten el estudio y sistematización del derecho mercantil internacional. Esta característica es más sensible ahora que ha surgido el fenómeno de la globalización de las economías.

- Seguridad jurídica: basada en la observancia estricta de que la negociación mercantil está basada en la verdad sabida y en la buena fe guardada, de manera que ningún acto posterior pueda desvirtuar lo que las partes han querido al momento de obligarse; el valor seguridad jurídica lo explica la filosofía del derecho como la observancia de mecanismos consagrados para el surgimiento de la normatividad, dentro de los cuales se encuentra la forma de contratar.

#### **2.4. Principios del derecho mercantil**

- Buena fe
- Verdad sabida
- Toda prestación se presume onerosa e intención de lucro ante la duda deben favorecerse las soluciones que hagan más segura la circulación.

#### **2.5. Comerciante**

Personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, hacen de él su

ocupación ordinaria. Es decir realizar actos de comercio de un modo habitual, reiterado y repetido.

El Artículo 2 del Código de Comercio establece: “son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividad que se refieran a lo siguiente: 1. la industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios; 2. la intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios; 3. la banca, seguros y fianzas; 4. los auxiliares de los anteriores.”

Según el Artículo 6 del Código de Comercio de Guatemala: “tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil, son hábiles para contratar y obligarse. Es decir los mayores de edad que se encuentren en el libre ejercicio de sus derechos civiles.”

Así surge el profesional comerciante, y la riqueza que se produce adquiere la categoría de mercancía o mercadería, en la medida en que es elaborada para ser intercambiada, o sea, para ser vendida.

Los satisfactores tienen entonces, un valor de cambio y se producen con ese objeto. En principio, ese intercambio era de producto por producto, por medio del trueque. Pero cuando apareció la moneda como representativa de valor, se consolidaron las bases para el ulterior desarrollo del comercio y del derecho que lo rige.

En materia de legislación, y principalmente de legislación comercial muy poco o nada puede decirse de nuevo. La comisión lo que ha hecho es examinar las necesidades y las tendencias del comercio de la República, y buscar en los códigos, los principios y reglas que mejor satisfagan las necesidades que mejor correspondan a esa tendencia.



No ha desatendido tampoco la comisión en sus trabajos, los que son generalmente el resultado de una necesidad legal, o el signo de un progreso y ha conservado todos aquellos que deben respetarse por su tendencia a facilitar las transacciones comerciales y a mantener la buena fe que siempre debe presidirlas.

El Decreto Gubernativo número 191 se emitió el 20 de julio de 1877. Posteriormente, en el año 1942, se promulgó un nuevo Código de Comercio contenido en el Decreto número 2946 del Presidente de la República. Este código es calificado como una mejor sistematización de las instituciones de 1877 y el mismo reunió en un mismo cuerpo una serie de leyes dispersas, y sobre todo, las convenciones internacionales en materia de letra de cambio, pagaré y cheque.

En 1970 se promulgó el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el actual Código de Comercio de Guatemala, adaptado a las nuevas necesidades de tráfico comercial de Guatemala, tanto en el aspecto nacional como internacional.

Para su elaboración se tomaron en cuenta otros códigos de Centroamérica, ello con la idea de buscar una unificación legislativa que hiciera viable el movimiento comercial que generaría el llamado mercado común.

El Código de Comercio de Guatemala, vigente en la actualidad, incorporó instituciones nuevas y mejoró la sistematización de la materia jurídica mercantil.



Es importante señalar la creación del registro mercantil, pues tal función, en forma limitada, la cumplía el registro civil.

En materia de títulos de crédito se incorporó la factura cambiaria. Se trasladaron aquellos contratos que, considerados mercantiles, como el de fideicomiso o los que se refieren a la edición, radiodifusión o representación escénica, formaban parte del Código Civil.

A este código se le han hecho modificaciones, en cuanto al procedimiento de inscripción de sociedades nacionales y extranjeras, principalmente.

Sin embargo, por lo dinámico que es el comercio y sus formas de manifestarse, es indudable que debe estar sujeto a constante revisión.

Guatemala se encuentra inmersa en el desarrollo y evolución en el ámbito comercial, no se exceptúa de este campo en el mundo actual de los negocios. Es por ello, que son utilizados frecuentemente los contratos denominados de colaboración simple, contratos de comercialización, intermediación o de cooperación como también se les conoce.

Por último, se tiene que señalar que el derecho mercantil guatemalteco, en su expresión legal, no se agota en el Código de Comercio, pues existen una serie de leyes sobre materia comercial, no codificadas, las que deben tenerse como integrantes del ordenamiento jurídico mercantil del país, como lo son las leyes bancarias, de seguros,



de auxiliares de comercio; y en su parte adjetiva, la reciente ley de arbitraje comercial, que forma parte de las normas que regulan la justicia mercantil.



## CAPÍTULO III

### 3. Tributos

“El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos.”<sup>18</sup>

#### 3.1. Historia

Data desde la historia misma de la humanidad, dentro de los grupos en los que antes se dividía la sociedad, como eran los gens, tribus y clans, en los cuales se hacía necesaria la contribución para el sostenimiento del grupo; a medida de su desarrollo, fueron creando herramientas para su trabajo y así se hacía cada vez más compleja la recaudación, hasta llegar al punto de imponer la contribución de una forma un tanto coactiva; así surge lo que hoy conocemos como derecho tributario y con él, el tributo.

Desde la historia del Estado, el derecho tributario ha sido una rama de la ciencia del derecho muy importante, puesto que de aquí se deriva el tributo, que es uno de los medios más importantes que tiene el Estado para captar recursos económicos, y así cumplir con su fin supremo que es la realización del bien común, a través de la prestación de servicios públicos. “Después de la segunda guerra mundial, la importancia del tributo y por ende del derecho tributario, este primero como recurso

---

<sup>18</sup> Castro Castillo, José Antonio. *El Estado*. Pág. 82.

público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos, por tener como uno de sus fines más importantes, la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.”<sup>19</sup>

### **3.2. Definición**

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”<sup>20</sup>

El derecho tributario estudia los principios que lo inspiran, las instituciones jurídicas y las normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios, procedentes de la economía de los particulares para enterarlos a las arcas estatales, para que el Estado cuente con los medios necesarios para su subsistencia como tal.

### **3.3. Características**

“Tomando en cuenta que el derecho tributario es una rama del derecho muy especial,

---

<sup>19</sup> Paz, Eliézer. *Finanzas públicas*. Pág. 201.

<sup>20</sup> Ob. Cit. Pág. 133.

porque hasta cierto punto abarca el lado financiero del Estado, no obstante que también existe el derecho financiero, el primero estudia la recaudación pública y el segundo la ejecución de la recaudación. Por esta razón, tiene características muy peculiares y únicas.”<sup>21</sup>

### **3.4. Clases**

La clasificación legal que del tributo hace el Código Tributario, en el Artículo 10, establece que: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora.” Doctrinariamente se agregan las tasas como una especie de tributo, situación que dentro de la legislación guatemalteca no es adoptada, puesto que como anotamos anteriormente el Código Tributario como norma general se delimita a las ya establecidas.

#### **- Impuesto**

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario en el Artículo 11, establece que el impuesto: “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

El doctor Erick Gustavo Santiago de León define de forma acertada los impuestos así: “Los tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la República de Guatemala, con el objeto de que el Estado pueda recaudar los recursos

---

<sup>21</sup> Castillo Mendoza, Carlos. **Derecho tributario**. Pág. 5.

públicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones frente a sus habitantes. Son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de su poder imperio y de hechos imponibles a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley.”<sup>22</sup>

#### **- Arbitrios**

Son los medios de que se valen las municipalidades para obtener recursos y satisfacer necesidades propias; y los cuales tienen las características de ser pagados siempre en dinero, son obligatorios como cualquier otro tributo, de acuerdo a la ley, por el principio de legalidad. En el caso de Guatemala, el arbitrio más conocido es el boleto de ornato, el cual cada municipalidad cobra a sus vecinos cada inicio de año y que como su nombre lo indica, los recursos obtenidos de este arbitrio deben ser utilizados para el ornato del municipio, tal y como se establece en el Decreto número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal.

#### **- Contribuciones especiales**

Por su fisonomía jurídica se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas. Esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza. Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Según esta definición, las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud que la que le

---

<sup>22</sup> Derecho financiero. Pág. 129.

reconocen ciertos doctrinarios, que la limitan a la llamada contribución por mejoras, por considerar que son gravámenes generales incluidos en esta categoría y que constituyen verdaderos impuestos.

Otros incorporan también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en el caso de utilización de caminos públicos.

Giuliani Fonrouge “incluye no sólo las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional. El concepto de contribución especial incluye la contribución por mejoras para valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, entre otras), actividades de puerto, etcétera.”<sup>23</sup>

De conformidad con lo que establece el Código Tributario al respecto, el Artículo 13 regula que: “Las contribuciones especiales y las contribuciones por mejora, son 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.”

---

<sup>23</sup> Administración moderna. Pág. 121.



## **- Tasas**

Esta categoría tributaria que para algunos no entra dentro de la clasificación de los tributos y en el caso de la legislación guatemalteca, este es el caso, ya que dentro de la clasificación que se hace tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala como ley fundamental, así como en el Código Tributario, no está contemplada la tasa como un tributo, pero ésta también se deriva del poder imperio del Estado.

Con una estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Así, podemos definir a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

Aquí se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; que no es una prestación voluntaria o facultativa ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

Hay que tomar en cuenta, que todos los servicios estatales son de interés general.

Por eso, no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

### **3.5. Ventajas y desventajas entre las clases de impuestos**

Dentro de la legislación guatemalteca, existen una gama de normas jurídicas dentro de las cuales se desprende lo que viene a ser el sistema tributario. Estas normas a su vez pueden clasificarse en normas de carácter general y normas de carácter especial.

La generalidad de la norma radica en que su contenido es amplio y en muchas ocasiones una norma de carácter especial no desarrolla determinadas instituciones, es allí donde la norma general juega un papel muy importante para la integración de la normas, puesto que se acude a las normas generales para establecer su regulación.

Por otra parte, las normas de carácter especial, como su denominación lo indica, regulan una especialidad, algo en específico y que a pesar de que su contenido esté plasmado en una norma de carácter general, ésta tiene preeminencia sobre las normas generales. Es así como la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 13 establece que: “Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.”

De acuerdo a la leyes tributarias generales, son las normas jurídicas que regulan en términos generales, el sistema tributario, bases de recaudación, elementos de los



tributos como es el sujeto de la relación jurídico tributaria (sujeto activo y sujeto pasivo), el hecho generador en términos generales; principios, sanciones y los procedimientos administrativos que se llevan a cabo dentro de la administración tributaria para dilucidar algún conflicto que surja entre fisco y contribuyente.

Como norma general y partiendo de la jerarquía normativa, citamos la Constitución Política de la República de Guatemala en la que se consagran los principios del sistema tributario, y de la se desprenden todas las demás normas jurídicas. En segundo lugar se encuentra la Ley del Organismo Judicial la cual en su Artículo 1 establece que: “Los preceptos fundamentales de esta ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento guatemalteco.”

En este orden, seguidamente se encuentra el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y que constituye la norma más importante después de la Constitución, en materia tributaria, ya que desarrolla dentro de sus normas los principios consagrados dentro de la norma fundamental y que se establecen en el cuarto considerando siendo su fin armonizar y unificar las normas de carácter tributario.

En cuanto a las leyes tributarias especiales, es necesario hacer una breve síntesis de lo que son las normas especiales en materia tributaria. Específicamente el Código Tributario desarrolla las normas generales de la recaudación; sin embargo, cada norma especial debe determinar el sujeto a quien va dirigido el tributo, el hecho generador del

tributo, el tipo impositivo, la base imponible, así como el periodo de imposición; todo ello, para cumplir con el principio de legalidad.

Dentro de las normas tributarias especiales y que son de mayor importancia dentro del sistema tributario guatemalteco, se encuentran: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, su especialidad radica en que este impuesto grava con exclusividad la renta que obtenga toda persona, ya sea ésta individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país.

Otra norma de suma importancia dentro del sistema tributario es la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala el cual tiene como hecho generador la adquisición de bienes o la prestación servicios, entre otros, que en el Artículo 3 desarrolla y determina el impuesto a pagar.

El Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, constituye una fuente de ingresos muy importante para el fisco, especialmente en el desarrollo de la actividad notarial, en la que el notario autoriza determinados instrumentos públicos extra-protocolares en los que deben tributar adhiriendo especies fiscales en las hojas para su habilitación, de conformidad con lo que la norma prescriba para el documento autorizado.

Por otra parte también forma parte del ordenamiento jurídico tributario la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en la cual el hecho generador es la tenencia como



propietario o usufructuario de bienes inmuebles en cualquier parte del territorio de la República de Guatemala.

Este impuesto va dirigido a contribuir al sostenimiento primordialmente del municipio donde esté situado el inmueble.

Así sucesivamente, existen una gama de leyes de carácter especial, en las que el hecho generador es distinto y de algún modo se evita la doble y múltiple tributación.

Es imprescindible la importancia que tiene para todo Estado el sistema tributario que haya adoptado, ya que de esto dependen en gran medida los ingresos que perciba y la redistribución de la riqueza, como fin primordial del derecho tributario y el derecho financiero.

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

Los impuestos pueden definirse como un tributo monetario exigido por el Estado, debido a que el mismo posee potestad de imperio, el mismo es establecido por la ley, y se impone a las personas individuales y colectivas de acuerdo con el principio de capacidad de pago. Los impuestos que son cobrados por el Estado sirven para satisfacer gastos públicos que son establecidos mediante presupuesto.

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, 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, educación, salud pública, etc. en otras palabras la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines y deberes sociales.





## CAPÍTULO IV

### 4. Impuesto de Solidaridad

El Decreto 73-2008 Ley Impuesto de Solidaridad es un impuesto que debe ser pagado por quienes realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Fue decretado por emergencia nacional, y viene a sustituir al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), el cual era de gran utilidad como su nombre lo indica, apoyo a los acuerdos de paz.

La Ley del Impuesto de Solidaridad entro en vigencia el 1 de enero de 2009 por un plazo indefinido, este impuesto fue decretado por El Congreso de la República de Guatemala, basándose en las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social, es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada.

#### 4.1. Concepto y creación de la Ley del Impuesto de Solidaridad

##### ¿Cuándo se creó?

Fue creada el 9 de Diciembre de 2008 y El pasado 22 de diciembre de 2008 fue publicada en el Diario de Centroamérica (Diario oficial de Guatemala) la Ley del

Impuesto de Solidaridad (ISO), que viene a sustituir al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). La mencionada ley entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2009 (Decreto 73-2008 del Congreso de la República).

### **¿Por qué se creó?**

La Constitución Política de la República de Guatemala obliga a observar el principio de solidaridad al establecer que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos bajo el mandato de guardar conducta fraternal entre si, y ordena a los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, para hacer realidad que el régimen económico y social de Guatemala alcance el desarrollo, fundado en principios de justicia social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y sostenido.

### **¿Para qué se creó?**

Para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social, es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta.

## ¿Cuál es el destino del dinero recaudado?

Para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, por ejemplo en este gobierno se han llevado a cabo proyectos como las denominadas bolsas solidarias, comedores solidarios, el programa llamado mi familia progresa y otros.

## ¿Quiénes deben pagar este impuesto?

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

- **Personas individuales:** Es un ente físico que tiene personalidad y capacidad, nombre, domicilio y patrimonio. La persona individual puede sufrir alteraciones físicas o psíquicas que por causas apuntadas pueden ser sometidos a interdicción (Artículo 7 incapaces o interdictos Código de Comercio, Artículo. 9 párrafo 2 Código Civil. El

estado de interdicción es cuando un juez competente en sentencia firme nombra a una persona incapaz de ejercer sus derechos civiles y políticos, también pueden ser declarados en estado de interdicción las personas que por bebidas alcohólicas o estupefacientes se exponen ellas mismas o exponen a sus familias) o sujetas a patria potestad o tutela.

- **Personas jurídicas:** son todas aquellas que tienen derechos obligaciones y responsabilidades. Artículo 15 Código Civil. El estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos. El Artículo 37 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Personalidad jurídica de las iglesias; Universidad de San Carlos de Guatemala. Artículo 82 autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y Artículo 85 autonomía de universidades privadas; fundaciones y Corporaciones. Artículo 20 Código Civil Se inscribirán o constituirán mediante escritura pública o por testamento, Sociedades e instituciones de Beneficencia o Asistencia Social. Aspecto general de la persona jurídica es que es un conjunto personas y bienes que pueden ser sujeto de derecho.

-**Fideicomisos:** Artículo 766 Código Comercio. Acción de transmitir ciertos bienes y derechos al fiduciario;( Ejemplos de fideicomisos. Artículo 768 Código Comercio: bancos establecidos en un país, instituciones de crédito después de haber sido autorizadas por la junta monetaria).

-**Los contratos de participación:** Artículo 861 Código de Comercio. Es en el que un comerciante que se denomina gestor se obliga a compartir con una o varias persona



llamadas participantes, que le aporten bienes o servicios, la utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro de su empresa o del giro total de la misma.

**-Sociedades irregulares:** Sociedades no escritas en el registro mercantil, no tienen existencia legal y sus socios responderán solidaria e ilimitadamente de las obligaciones sociales. Artículo 223 Código Comercio de Guatemala.

**-Sociedades de hecho:** La sociedad de hecho no tiene una instrumentación, ni se constituye bajo un tipo, sino que se trata de una mera unión de dos o más personas determinadas con el objetivo de explotar de manera común una actividad comercial Artículo 224 Código Comercio de Guatemala. Los socios responderán solidaria e ilimitadamente frente a terceros con quienes hubiere contratado a nombre y en interés de sociedad de hecho.

**-Encargo de Fianza:** Artículo 2100 del Código Civil. Una persona se compromete a responder por las obligaciones de otra (deudor y fiador)

**-Sucursales:** Consiste en crear extensiones de la misma compañía en diferentes lugares en los que se efectúen operaciones para los clientes, fundamentalmente en las zonas retiradas de la sede de la casa matriz.

**-Agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país:**

**-Copropiedades:** Artículo 485 Código Civil. Hay copropiedad cuando un bien o derecho pertenece pro indiviso a varias personas.

**¿Cómo calcular el margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) al cual se refiere el Artículo 1 de Ley del Impuesto de Solidaridad para determinar si estoy gravado por este impuesto?**

**Margen Bruto:** La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas. A continuación se presenta la simbología que se necesitan para sacar dicho cálculo luego se detalla un ejemplo de cómo asentar dicha simbología. Según Artículo 2 inciso d). Ley Impuesto de solidaridad

**¿Quiénes no pagan este impuesto?**

Según Artículo 4. Ley Impuesto de Solidaridad Exenciones. Están exentos del Impuesto de Solidaridad:

- a) Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos.
- b) Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.

partir del quinto trimestre y subsiguientes, el contribuyente ya se encuentra afecto al pago del Impuesto de Solidaridad, siempre y cuando dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos, obtenidos durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Además de lo anterior, los contribuyentes deben encontrarse afiliados en el régimen optativo de pago del Impuesto Sobre la Renta, conforme lo establece el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29 -89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65 -89, ambas del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención.

Artículo 63 del Código Tributario, regula que la ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años.

d) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la administración tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.

e) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme lo dispuesto en el Artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26 -92 del Congreso de la República de Guatemala

f) Los contribuyentes que, a partir de la vigencia del Impuesto de Solidaridad que establece esta Ley, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro periodos impositivos siguientes al segundo año que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular, adjuntando sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará, a más tardar, el treinta y uno (31) de marzo del año calendario respectivo. La Administración Tributaria podrá efectuar las auditorias que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.



## **4.2. Administración tributaria**

El Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales, entre ellos la administración de justicia, educación, salud pública y seguridad. Para satisfacer las necesidades públicas, es necesario realizar erogaciones que suponen ingresos previos, y es ahí, cuando se crean los tributos para el cumplimiento de sus objetivos. Según el Código Tributario, "Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos".

Al considerar oportuno reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para recaudar con efectividad los ingresos que el Estado requiere y cumplir con sus obligaciones constitucionales y los Acuerdos de Paz suscritos, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, según Decreto Número 1-98, aprobado por el Congreso de la República de Guatemala. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. De acuerdo con la memoria de labores del año 2000, la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica a los contribuyentes en tres segmentos: 39 Artículo No. 19 40 Entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La -SAT-, sustituyó a la Dirección General de Rentas Internas -DGRI-. 51 i). Contribuyentes

2000, la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica a los contribuyentes en tres segmentos: 39 Artículo No. 19 40 Entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La -SAT-, sustituyó a la Dirección General de Rentas Internas -DGRI-. 51 i). Contribuyentes especiales; ii). Contribuyentes medianos; y, iii). Contribuyentes pequeños. Se menciona que la clasificación de grandes contribuyentes son con ingresos de más de Q.10,000,000.00 al año. Y clasifica a los contribuyentes por actividad en: i). La industria, dirigida a la producción o transformación de bienes o prestación de servicios; ii). La intermediación en la circulación de bienes o prestación de servicios; iii). La banca, seguros y fianzas; iv). Los auxiliares de los anteriores; y, v). Las actividades profesionales liberales.

#### **4.3. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT**

Su objeto es ejercer con carácter exclusivo, las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia, la recaudación, fiscalización y control, de los tributos internos y lo relacionado al comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

#### **4.4. Principales funciones institucionales de la –SAT**

Entre las principales funciones institucionales de la -SAT-, se encuentran: i). Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades; ii). Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; iii). Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su

cargo; iv). Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y demás leyes; v). Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; vi). Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria; y, vii). Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

#### **4.5. Organización y funciones de la –SAT**

De acuerdo con el Reglamento Interno de la -SAT-, Acuerdo Gubernativo No. 2-98,41 ésta estará organizada de la siguiente forma: i). El Directorio, que cuenta con los servicios de Auditoría Externa y Asesoría Técnica; ii). La Superintendencia, de la que dependen las Direcciones de Auditoría Interna y de Asuntos Jurídicos, y las Gerencias de Apoyo: Recursos Humanos, Informática, Administrativa Financiera, y Planificación y Desarrollo Institucional; iii). Intendencias de Aduanas, de Recaudación y Gestión y de Fiscalización; y, iv). Coordinadores Regionales: Central, Sur, Occidente y Nororiente, de las cuales dependen jerárquicamente las Oficinas Tributarias Departamentales y las Aduanas. El Directorio Es el órgano de dirección superior de la -SAT- y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria; y aprueba o dicta las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Institución, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos. Se integra con seis directores, en forma ex-oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside, su suplente el Viceministro de Finanzas que él designe; El Superintendente de

Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actúa como Secretario, su suplente será el intendente que él designe; y cuatro titulares y sus suplentes nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que establece la ley.

También se encuentra la Unidad Técnica del Directorio, cuya función es preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o por cualquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen.

Superintendente de Administración Tributaria el Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la -SAT-, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio.

El Superintendente celebrará los contratos, convenios y, en general, los actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Institución o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados. Intendencias de la -SAT- Para el cumplimiento de sus funciones, la -SAT- cuenta con tres intendencias: i). Intendencia de Aduanas, encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros; cuenta con los departamentos de Regímenes Aduaneros, Técnico, y de Operaciones; ii). Intendencia de Recaudación y Gestión, dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo,



cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean de su competencia; dirige, planifica, coordina y evalúa las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes; está integrada por los departamentos de Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos, de Cobranza, de Gestión, Atención y Orientación, y de Contribuyentes Especiales; y, iii). Intendencia de Fiscalización, que planifica y programa, a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario, vela por el cumplimiento de los procedimientos y técnicas de fiscalización definidos; cuenta con los departamentos de Programación de la Fiscalización; y de Evaluación y Control.

Gerencias de apoyo son las unidades responsables de prestar los servicios de apoyo a la -SAT- y dependen jerárquicamente del superintendente. Éstas no tienen jerarquía sobre las otras dependencias, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del Superintendente.

Son gerencias de apoyo la de recursos humanos, informática, administrativa financiera y planificación y desarrollo institucional. Coordinaciones regionales dependen jerárquicamente del superintendente y funcionalmente de las intendencias. cada coordinación regional tiene una sede y tiene competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción. Se establecen cuatro coordinaciones regionales, la central, sur, occidente y nororiente. También se encuentran las oficinas tributarias departamentales, que tienen a su cargo administrar el sistema de tributación de su departamento. Cada oficina tributaria



departamental, depende jerárquicamente de la coordinación regional que corresponda a cada uno de los departamentos de la República de Guatemala y están a cargo de un administrador.



## CAPÍTULO V

### 5. Impuesto Sobre la Renta

Este es un impuesto directo, aplicable a la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce como contribuyentes del impuesto, a las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtienen renta en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia, quienes están obligados al pago del impuesto.

Para efectos de esta ley se considera renta de fuente guatemalteca todo ingreso generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias.

También se consideran rentas de fuente guatemaltecas: Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos, dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.

Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por refinanciamientos. Las rentas obtenidas por agencias,



sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza. Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.

### **-Exenciones**

Dentro de las rentas exentas del pago de este impuesto podemos mencionar: a) Las rentas de los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, municipalidades y sus empresas. Excepto las formadas por capitales mixtos. b) Rentas obtenidas por las universidades legalmente autorizadas, y los centros educativos. c) Rentas obtenidas por asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas. d) Rentas de entidades religiosas. e) Intereses y comisiones de préstamos contratados en el exterior por organismos del Estado, municipalidades y sus entidades.

### **-Régimen de pago del impuesto para personas individuales o jurídicas**

Con los últimos cambios realizados a esta ley, se modificó el Artículo 44 y se adicionó el Artículo 44 "A", así mismo se modificó el Artículo 72, con lo cual se establecen los siguientes regímenes para el pago del impuesto para personas individuales o jurídicas. Un régimen general donde se establece que las personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, y los que obtengan ingresos por concepto de



dietas así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere el Artículo 37 "B" el cual define como renta imponible a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, una tarifa del cinco por ciento (5%). mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, este impuesto se pagará en forma mensual, dentro de los diez días hábiles del mes siguiente a aquél en que emitió la factura respectiva o percibió el ingreso, lo que ocurra primero, utilizando los formularios que proporcionará la administración tributaria.

Por otro lado el Artículo 72 establece el régimen optativo para el pago del impuesto, indicando que todas las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonio afectos y entes afectos al pago de este impuesto, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas contenidas en el Artículo 44 "A", podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada, el tipo impositivo del treinta y uno por ciento (31%).

En este régimen, el impuesto se determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual".

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país.

Dentro de estas acciones, se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales; contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

### **5.1. Generalidades**

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo.

El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida; honesta y transparente.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria; contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica; patrimonio y recursos propios.

### **5.2. Integración del directorio**

Como primer paso, para el inicio de operaciones de la institución, fue precisa la selección de su directorio de una nómina de doce candidatos; de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes.

El directorio está conformado de la manera siguiente:



- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- Cuatro directores titulares y sus suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

### **5.3. Objeto y funciones**

Es objeto de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria y ejercer las funciones específicas siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado; con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- Administrar el sistema aduanero de la República de Guatemala de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria; vinculadas con el régimen aduanero.
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria; a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.



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

- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias; cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado; para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos.
- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

El papel de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como generadora de ingresos al fisco guatemalteco

El Artículo número 1, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala; regula que: “Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la



Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q.100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener: En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar; banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la



República de Guatemala, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución.

De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período impositivo en que realizó la retención.

El agente de retención deberá presentar una declaración jurada en la cual haga constar sus operaciones y que procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución, aún y cuando no tenga tributo que enterar al fisco o bien tenga un remanente de crédito fiscal sujeto a devolución, del cual



podrá solicitar la devolución ante la Administración Tributaria, conforme lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Dicha declaración deberá presentarla en el plazo establecido en esta ley para enterar el tributo retenido. Para el efecto de lo establecido en este artículo, la Superintendencia de Administración Tributaria creará un registro de exportadores, cuyo promedio mensual de exportaciones sea igual o mayor a cien mil quetzales, las características, requisitos y procedimientos necesarios para la creación del registro, serán establecidos en el reglamento de esta ley”.

El Artículo número 2, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: “En las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas y sus empresas, con excepción de las municipalidades, pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, el setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el veinticinco por ciento (25%) de dicho impuesto, incluido en el monto total facturado. La totalidad del impuesto retenido será enterado a la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.”

El vendedor o prestador del servicio debe extender la factura correspondiente y la entidad estatal debe entregar a éstos, una constancia de retención prenumerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada. Cuando se verifique que el agente de retención no entregó al fisco el importe de las retenciones que le correspondía efectuar, la Administración Tributaria presentará la



denuncia penal que en derecho corresponda, en contra de los funcionarios o empleados públicos que incumplieren con enterar el tributo retenido.

El Artículo número 3, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: “Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito son quienes pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjeta-habientes efectúen en los mismos.





## CAPÍTULO VI

### **6. Reforma del Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar en las exenciones a los profesionales liberales**

El Impuesto de Solidaridad es un tributo creado bajo el principio de legalidad, en el entendido de que no puede existir tributo alguno sin ley que lo preceda, por lo que dicho impuesto está contemplado por el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, declarado de urgencia nacional emitido el 21 de noviembre de 2008, sancionado y promulgado en la ciudad de Guatemala el 9 de diciembre de 2008, y se encuentra en vigencia desde el 1 de enero de 2009; inspirado para fortalecer la recaudación tributaria, permitiendo al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta.

Este impuesto está a cargo de personas que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

“Entre el Estado como sujeto activo, y los particulares como sujetos pasivos, debe existir una relación jurídico tributaria para que exista tanto un derecho como una obligación para la exigencia del cumplimiento de toda clase de tributos, para lo cual se

debe entender a la relación jurídico tributaria como el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.<sup>24</sup>

Dentro de los elementos de la relación jurídico tributaria además de encontrar a los sujetos de la misma, debemos observar un elemento principal para que nazca dicha relación, el cual es el hecho generador, elemento que constituye la hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la Ley tributaria, con una descripción que permite conocer con certeza, cuáles hechos o situaciones en el momento de realizarse, dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria.<sup>25</sup>

Por lo que en la Ley del Impuesto de Solidaridad en su Artículo número 3 establece el hecho generador, el cual lo constituye la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de la Ley.

Establecer a que se refiere la actividad mercantil es de suma importancia desarrollar, debido a que debemos indagar si en algún momento un contribuyente al ejercer su profesión liberal, se encuentra dentro del ámbito mercantil.

---

<sup>24</sup> Manrique, Gustavo. *Derecho financiero*. Pág. 101.

<sup>25</sup> *Ibíd.* Pág. 131.

La actividad mercantil se refiere a “la facultad y virtud de obrar o actuar dentro del comercio, propia de los comerciantes, ámbito meramente lucrativo.”<sup>26</sup>

El Código de Comercio Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo número 2 indica que son comerciantes, quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

1° La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.

2° La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.

3° La Banca, seguros y fianzas.

4° Las auxiliares de las anteriores.

Comerciante “es aquella persona, que con intenciones de lucro, compra para revender, colocándose o desarrollando una actividad intermediadora entre productor y consumidor de bienes y servicios.”<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> *Ibíd.* Pág. 590.

<sup>27</sup> Paniagua, Jaime Pol. *Temas sobre derecho tributario.* Pág. 29.

La Superintendencia de Administración Tributaria afilia a un contribuyente que ejerce profesión liberal al impuesto de solidaridad, cuando éste se acoge al régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas del impuesto sobre la renta, y al estar inscrito en este régimen, no se exonera del pago del impuesto de solidaridad, puesto que la Ley de dicho impuesto en su artículo número 4 que contempla sus exenciones, individualiza quiénes no están obligadas al cumplimiento del mismo, por encontrarse en la exoneración respectiva de la Ley, pero no contempla a los profesionales liberales que opten por cualquier modalidad de pago del Impuesto Sobre la Renta, si no que estarían siendo exonerados si pagan el impuesto sobre la renta de conformidad con el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Los supuestos jurídicos que contiene la norma aludida, serán estudiados para conocer qué elementos deben darse para tener la certeza de que estamos ante un comerciante.

Los supuestos de, ejercer en nombre propio, y con fines de lucro, las cumple un profesional liberal, pero no el último supuesto de dedicarse a actividades calificadas como mercantiles. La actividad mercantil es lo relativo al comercio o al mercado, entendiéndose por mercado el espacio físico donde se desarrollan las actividades comerciales de compra y venta de mercancías; también es el conjunto de las normas jurídicas que regulan las actividades comerciales que constituyen el derecho mercantil.

Entre el Estado como sujeto activo, y los particulares como sujetos pasivos, debe existir una relación jurídico tributaria para que exista tanto un derecho como una obligación para la exigencia del cumplimiento de toda clase de tributos, para lo cual debemos



entender a la relación jurídico tributaria como el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.

Así como existe el hecho generador que es un elemento principal de la relación jurídico tributaria, también la ley puede tener condiciones neutralizantes para beneficiar a personas, o situaciones en las que se pueden encontrar dichas personas, persiguiendo que no se haga efectivo el pago del tributo, aun siendo obligado al mismo, pero materialmente está dispensado de forma teórica.

A esas condiciones la ley las denomina exenciones, que son hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en normas para neutralizar la consecuencia jurídica tributaria. La exención en materia tributaria es una excepción al principio de generalidad del tributo, por medio de la cual es Estado en ejercicio de su poder imperio del que se deriva el poder de eximir otorga un beneficio fiscal a determinados sujetos pasivos, de no hacer efectivo el pago del tributo en el tiempo y forma establecidos en la ley, después de haberse realizado el hecho generado instituido en la misma norma o en otra.

Es pues la exención un límite a la generalidad del derecho tributario, que descansa en el Principio de Legalidad, es decir, que si está afecto, está o puede estar exento; por lo que se concluye también que, no está o no se puede estar exento, si no está afecto; no

hay exención sin que exista hecho generador, pero si hay hecho generador aunque no exista exención.

Así sucesivamente con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en Estados, mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, éste último que por estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y como tal ejerce su poder imperio, sustituyendo al jefe de la antigüedad; es, entonces, el gobierno de cada Estado el encargado de organizarse adecuadamente para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar su actividad pública como una de las actividades del Estado, entraré en detalle en la actividad financiera, que es una actividad básica de cada Estado y que es la que interesa en el presente estudio de investigación.

El derecho financiero es una rama joven, que se encuadra en el derecho público, y es una serie ordenada de normas científicas y positivas, referente a la organización económica de los gastos e ingresos del Estado.

Entonces se puede decir que el derecho financiero como la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado, para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen para el Estado y los contribuyentes, como los que se generan como consecuencias de la imposición.

La actividad mercantil y los actos de comercio están regulados por códigos, leyes, usos y costumbres comerciales que cumplen una función determinadora entre la producción de bienes y el consumo, por los que quienes la ejercen le llaman comerciantes o mercaderes, que deben actuar para ser considerados tales con habilidad en compra y venta de bienes; por ejemplo venderle a un amigo un lapicero por única vez no convierte a alguien en comerciante.

Debe darse el cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado conforme lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social, es impostergable buscar los mecanismos que mantengan y fortalezcan la recaudación tributaria, que permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se promulgue una Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta.

El mismo cuerpo normativo citado, en su Artículo número 9 define quienes no son comerciantes:

1° Los que ejercen una profesión liberal.

2° Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa.

3° Los artesanos que sólo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos.

La profesión liberal la ejerce los graduados universitarios. Como sustitutos de los títulos nobiliarios, la burguesía liberal encontró en los grados académicos -licenciaturas y doctorados- la base de una distinción social. Por esa razón es que, lo que un profesional universitario cobra por sus servicios se llama honorarios, término que se utiliza para elevar semánticamente el trabajo profesional.

En otras palabras, lo que hace un profesional, no es tráfico comercial. A este respecto, debemos advertir que dentro del significado de profesiones liberales deben incluirse también las carreras previas al ingreso a la universidad: peritos contadores, peritos agrónomos, etc., cuando por medio de ellas se puede trabajar en forma autónoma o sea prestando un servicio sin ninguna dependencia laboral o administrativa.

Así como existe el hecho generador que es un elemento principal de la relación jurídico tributaria, también la ley puede tener condiciones neutralizantes para beneficiar a personas, o situaciones en las que se pueden encontrar dichas personas, persiguiendo que no se haga efectivo el pago del tributo, aun siendo obligado al mismo, pero materialmente está dispensado de forma teórica.

A esas condiciones la ley las denomina Exenciones, que son hechos o situaciones que son descritos hipotéticamente en normas para neutralizar la consecuencia jurídica tributaria.

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca

al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

La exención en materia tributaria es una excepción al principio de generalidad del tributo, por medio de la cual es Estado en ejercicio de su poder imperio del que se deriva el poder de eximir otorga un beneficio fiscal a determinados sujetos pasivos, de no hacer efectivo el pago del tributo en el tiempo y forma establecidos en la ley, después de haberse realizado el hecho generado instituido en la misma norma o en otra.

La Constitución Política de la República de Guatemala obliga a observar el principio de solidaridad al estableciendo que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos bajo el mandato de guardar conducta fraternal entre sí, y ordena a los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, para hacer realidad que el régimen económico y social de Guatemala alcance el desarrollo, fundado en principios de justicia social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y sostenido.

Es pues la exención un límite a la generalidad del derecho tributario, que descansa en el Principio de Legalidad, es decir, que si está afecto, está o puede estar exento; por lo que se concluye también que, no está o no se puede estar exento, si no está afecto; no hay exención sin que exista hecho generador, pero si hay hecho generador aunque no exista exención.

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

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

Ante los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria que a veces parecen ser antojadizos en cuanto imponer cargas tributarias a contribuyentes que no están orientados a qué impuestos están afectos a cumplir, y demás factores como criterios de ventanilla que realizan sus empleados en los ámbitos de asesoría y operativos, así como la interpretación abierta y amplia que realiza de la legislación existente cuando así convengan a sus intereses, es necesario estudiar y analizar el problema práctico que se suscita en el cumplimiento tributario de los contribuyentes, y el foco de la presente investigación estará fijada en los profesionales liberales.



Es deber de todos los Guatemaltecos apoyar al gastos públicos en la forma prescrita por la ley, este es un concepto principal del principio tributario llamado equidad y justicia, el cual está basado en los artículos 135, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Impuesto de Solidaridad no es la excepción, toda persona individual o jurídica que realice actividades mercantiles o agropecuarias en Guatemala, siempre se encuentre dentro de los márgenes de la ley, los cuales los encontramos en su artículo 1 materia del Impuesto debe cumplirlo ya que además que es un deber cívico ayuda a la realización de programas de inversión social administrados por el gobierno.

Por lo expuesto en el andamiaje teórico y doctrinario anterior, empero del desarrollo, investigación, ampliación y estudio de los temas principales, es de suma importancia analizar las legislaciones existentes que rigen la problemática definida, interpretándolas de acuerdo a los principios constitucionales, axiológicos y especialmente tributarios, con el objeto de determinar o proponer una o varias soluciones al problema planteado de acuerdo a su especificación, y que sea una base teórica para reformular el criterio aplicado a la inscripción de un profesional liberal, o que pueda contribuir a la reforma de una incorporación en la situación de privilegio que puedan gozar este tipo de contribuyentes para no ser comprendidos en la carga u obligación del cumplimiento de presentación y pago del impuesto de solidaridad.

El presente estudio de consulta se realiza para proponer una reforma a la Ley del Impuesto de Solidaridad en cuanto a sus exenciones, para incorporar en ellas a los profesionales liberales, sin perjuicio del Régimen que adopten para el pago del



**Impuesto Sobre la Renta, o bien para que sea analizada la procedencia de inscribir a un profesional liberal al Impuesto de Solidaridad, aun cuando adopte el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.**



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Superintendencia de Administración Tributaria, afilia al pago del Impuesto de Solidaridad a cualquier contribuyente, cuando este se acoge al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, aún cuando dicha persona ejerce profesión liberal, debido a que la ley de dicho impuesto, en el hecho generador del mismo, determina en especial que se crea el Impuesto de Solidaridad a cargo de personas que realicen actividades mercantiles o agropecuarias.

El criterio interinstitucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, es de incluir a un profesional liberal dentro de la actividad mercantil o agropecuaria, tomando como base la definición de comerciante que desarrolla el Artículo número 2 numerales 1 y 2 del Código de Comercio de Guatemala Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, y al estar inscrito en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas del Impuesto Sobre la Renta, no se exonera del pago del Impuesto de Solidaridad, puesto que dicho régimen no se encuentra dentro de las exenciones que fija la Ley del Impuesto de Solidaridad.

En las exenciones de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentran las personas que pagan el Impuesto Sobre la Renta, conforme al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo número 4 literal f).

La Ley del Impuesto de Solidaridad no contempla dentro de sus exenciones a los profesionales liberales que opten por cualquier modalidad de pago del Impuesto Sobre la Renta, si no que estarían siendo exonerados si pagan el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Sin embargo, en la presente investigación se llegó a la conclusión de que la Superintendencia de Administración Tributaria interpreta de mal forma la definición de comerciante y aplica la Ley del Impuesto de Solidaridad de una manera conveniente a los intereses del fisco, más no del contribuyente.

Se realizó un estudio de consulta, arrojando como resultado proponer una reforma a la Ley del Impuesto de Solidaridad, para incorporar a los profesionales liberales en las exenciones de dicha ley, sin perjuicio del régimen que adopten para el pago del Impuesto Sobre la Renta; o bien para que se analice inscribir únicamente al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, a los profesionales liberales, y estar fuera del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto de Solidaridad, para no pagar dicho impuesto.

Por lo que actualmente, es recomendable que las personas que ejercen profesión liberal, opten por pagar el Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, y así no verse obligados al pago del Impuesto de Solidaridad, derivado de la facultad de inscripción a impuestos, que ostenta la Superintendencia de Administración Tributaria.



## BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR MONTERROSO, Selvin Eduardo. **Los tributos**. México: Ed. Guadalajara, 2000.

BENITO, Lorenzo. **Derecho mercantil**. España: Ed. Plazuela, 1995.

BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. España: Ed. Trillas, 1981.

CANEL GARCÍA, Pedro. **Análisis jurídico de las obligaciones tributarias de los comerciantes**. España: Ed. Fugaz, 1983.

CASTRO CASTILLO, José Antonio. **El Estado**. México: Ed. Guadalajara, 1999.

CASTILLO MENDOZA, Carlos. **Derecho tributario**. México: Ed. Prontitud, 2000.

DÍAZ DUBÓN, Carmen Lizeth. **Derecho financiero I**. Guatemala: Ed. Maite, 2003.

DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Guatemala: Ed. Tipografía nacional, 2004.

ENGELS, Federico. **El origen de la familia, de la propiedad y del estado**. España: Ed. La Aguilar, 1984.

GARCÍA FUENTES, Paolo. **Los tributos**. España: Ed. El águila, 1985.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. España: Ed. Espasa Calpa, 2001.

MANRIQUE, Gustavo. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Amanecer, 1990.

MANSILLA, María Eugenia. **Principios del derecho tributario**. México Ed. Mexicana, 1984.



MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios, sistema tributario de la República de Guatemala.** Primera Edición. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A, 2005.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas.** Guatemala: Ed. Autores, 2006.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Trigésima Tercera Edición. Buenos Aires: Ed Heliasta S.R.L., 2006.

PANIAGUA, Jaime Pol. **Temas sobre derecho tributario.** México: Ed. La luz, 2005.

PAZ, Eliézer. **Finanzas públicas.** México: Ed. Mansilla, 2005.

RODAS MARTINI, Pablo. **El reto es trazar lineamientos de largo plazo.** México: Ed. Mar, S. A. 1994.

RODRÍGUEZ LOBATO, Héctor. **Derecho fiscal.** México: Ed. Mexicanos, 1984.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero.** Guatemala: Ed. Máximo, 2007.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho tributario.** Guatemala: Ed. Máximo, 2007.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, financiero y tributario.** España: Ed. Barcelá, 2009.

#### **Legislación:**

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

**Código Civil.** Decreto Ley Número 106, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.



**Código Procesal Civil y Mercantil.** Decreto Ley 107, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

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

**Código de Comercio de Guatemala.** Decreto Número 2-70, Congreso de la República de Guatemala, 1970.

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

**Ley de Actualización Tributaria.** Decreto Número 10-2012, Congreso de la República de Guatemala, 2012.

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