

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a saint or historical figure, surrounded by various symbols including a crown, a cross, and architectural elements. The Latin text "UNIVERSITAS CAROLINA GUATEMALENSIS" is inscribed around the perimeter of the seal.

**FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL AJUSTE GRADUAL
AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**

SINDY IVONE ORTEGA MIRALDA

GUATEMALA, JUNIO DE 2017

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

**FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL AJUSTE GRADUAL
AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

SINDY IVONE ORTEGA MIRALDA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, junio de 2017

**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 Urízar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

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

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Carlos Alberto Cáceres Lima
Vocal: Licda. Lily Fernández de Arguijo
Secretario: Lic. Heber Dodanin Aguilera Toledo

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,
 06 de septiembre de 2016.

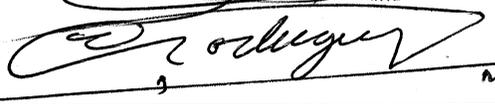
Atentamente pase al (a) Profesional, ERICK OCTAVIO RODRIGUEZ RAMIREZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
SINDY IVONE ORTEGA MIRALDA, con carné 200320375,
 titulado FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL AJUSTE GRADUAL AL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA.

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

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.


LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis





Fecha de recepción 12 / 09 / 2016

Asesorado por **ERICK OCTAVIO RODRIGUEZ RAMIREZ**
 (Firma y Sello) **ABOGADO Y NOTARIO**

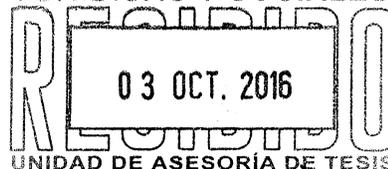


**LIC. ERIK OCTAVIO RODRIGUEZ RAMIREZ
ABOGADO Y NOTARIO**



Guatemala, 03 de octubre del 2016

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

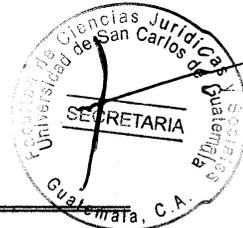
Hora: _____
Firma: Damianus

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emitida de fecha seis de septiembre del año dos mil dieciséis por la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, se me nombró asesor del trabajo de tesis de la bachiller **SINDY IVONE ORTEGA MIRALDA** intitulada: "**FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL AJUSTE GRADUAL AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA**", para lo cual me permito manifestarle lo siguiente:

- a) Que procedí a asesorar el trabajo de tesis mencionado anteriormente, en el que se integró la metodología y técnicas necesarias para este tipo de investigaciones, lo que me pareció aceptable, reuniendo todos los requisitos necesarios de forma y fondo que establece la reglamentación interna de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- b) En la tesis los temas que se refieren tanto el derecho constitucional y a la incorporación de los principios constitucionales son aplicados al derecho tributario y de un especial análisis, pues se realizó una investigación de la falta de aplicación de los principios constitucionales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012, así como el efecto de estos en la distribución de las cargas tributarias.
- c) Considero que el aporte que hay que resaltar en el presente trabajo, fue el análisis que se hizo en el marco teórico, viendo la historia que enmarca desde el origen del derecho constitucional, así como se han desarrollado los tributos en Guatemala y los criterios que ha manifestado la Corte de Constitucionalidad, resaltando la conclusión discursiva que ha planteado la bachiller.
- d) Los objetivos de la tesis fueron alcanzados dando a conocer la falta de aplicación del principio de igualdad y la hipótesis formulada se comprobó señalando la importancia de que exista un ajuste gradual en el Impuesto Sobre la Renta del país. Hago la aclaración que no existe ningún tipo de parentesco dentro de los grados de ley con la bachiller.

**LIC. ERIK OCTAVIO RODRIGUEZ RAMIREZ
ABOGADO Y NOTARIO**



- e) En definitiva, el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que deben cumplirse de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la conclusión discursiva y bibliografía son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación. Es por ello, que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, en tal sentido me resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis.

Me suscribo de usted,

Atentamente,

(f)

Lic. Erik Octavio Rodriguez Ramirez

Asesor de Tesis

Abogado y Notario

Colegiado 10,022

**ERIK OCTAVIO RODRIGUEZ RAMIREZ
ABOGADO Y NOTARIO**

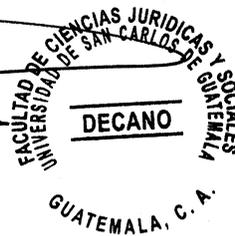
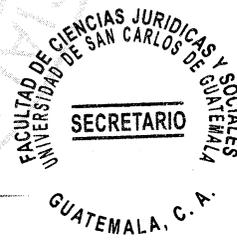


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 04 de mayo de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante SINDY IVONE ORTEGA MIRALDA, titulado FALTA DE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL AJUSTE GRADUAL AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.

[Handwritten signatures and scribbles]





DEDICATORIA

A DIOS:

Por hacer el sacrificio más grande de amor, a la humanidad y regalarnos la salvación.

A MI PAÍS:

Guatemala, porque los buenos somos más.

A MIS PADRES:

Por ayudarme a hacer propios los principios fundamentales que nuestra familia comparte, el respeto, la solidaridad, el amor y sobre todo la aceptación.

A MIS HERMANOS:

Porque de cada uno de ellos he aprendido una lección de vida que me ha ayudado a ser mejor persona.

A MIS SOBRINOS:

Por ser parte importante de este camino que denominamos vida.

A MIS AMIGOS Y AMIGAS:

Por estar en el momento y lugar justo cuando los necesitaba.



A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por forjarme sobre el ejemplo de sus mártires.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por enseñarme a ser libre.



PRESENTACIÓN

El presente trabajo se logra obtener a través de la investigación cualitativa, con la observación de los fenómenos que han quedado plasmados en las diferentes gacetas y eventos realizados en su mayoría por la Corte de Constitucionalidad a petición de los contribuyentes debido al abuso de la Superintendencia de Administración Tributaria, al aplicar las leyes y violentar el principio de igualdad, que es normado por la Carta Magna. La investigación se realiza específicamente en la rama del derecho constitucional, aplicado a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

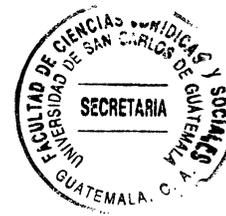
La reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta entra en vigencia tomando en consideración el ámbito temporal referente al año 2012 y a la aplicación de las disposiciones finales y transitorias que se realiza a partir de ese año hasta el año 2016. El objeto del presente trabajo es restituir el principio constitucional regulado en el Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala, impulsando la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para dejar sin efecto la aplicación gradual de los porcentajes, establecidos en esta ley. Durante la investigación se verificó la eficiencia de la aplicación de las leyes en materia tributaria al ente recaudador como sujeto de estudio, a través de las acciones legales que los contribuyentes afectados han planteado ante los órganos jurisdiccionales correspondientes.

La contribución del presente trabajo es ofrecer a la población guatemalteca, una investigación sustentada y fundamentada para que puedan defender sus derechos ante los abusos que comete la Superintendencia de Administración Tributaria.



HIPÓTESIS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el pago del tributo en dos formas que son el pago mensual que inicia con el seis por ciento y los pagos trimestrales que se calculan sobre la base del treinta y uno por ciento, ambas formas sobre la base de las ventas netas mensuales o el monto total de ventas o activos anuales, para no violentar lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y cumplir con el principio de igualdad para el pago de impuestos a todos los guatemaltecos, la Superintendencia de Administración Tributaria debe de ir gradualmente implementando mecanismos que restituyan el principio para el pago del Impuesto Sobre la Renta, cumpliendo el mandato constitucional que todos los contribuyentes deberán basar el pago en los ingresos que obtengan, evitando de esa manera el uso inadecuado de los mecanismos legales que la norma proporciona para la deducción del impuesto, disminuyendo la evasión fiscal de las empresas que se aprovechan de la capacidad económica para poder engañar al fisco.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis formulada y la misma determinó que es descriptiva, debido a que cuenta con afirmaciones generales que surgieron del estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 10-2012, debido a que el estudio donde se violenta el principio de igualdad radica en la aplicación gradual de los porcentajes de este impuesto. El método utilizado después de recabar toda la información documental, clasificarla y analizarla se determina del estudio basado en el método analítico.

Para ello, se cumplieron con todos los presupuestos establecidos en los parámetros analizados, pudiendo determinar que la hipótesis que se presenta es válida y factible en su cumplimiento.

ÍNDICE

Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho constitucional en Guatemala.....	1
1.1. Definición de derecho constitucional.....	3
1.2. Derecho constitucional en Guatemala.....	4
1.2.1. Definición de Constitución Política de la República de Guatemala.....	5
1.2.2. Orígenes de la Constitución Política de la República de Guatemala.....	8
CAPÍTULO II	
2. Principios constitucionales regulados y aplicados en Guatemala.....	15
2.1. Definición de principio constitucional.....	16
2.2. Recapitulación de los principios constitucionales.....	18
2.2.1. Principio de igualdad.....	18
2.2.2. Principio de justicia.....	21
2.2.3. Principio de supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala.....	26
2.2.4. Principio de jerarquía normativa constitucional.....	30
CAPÍTULO III	
3. Discernimiento de la ley del impuesto sobre la renta.....	33
3.1. Objeto de la ley del Impuesto sobre la renta.....	33
3.2. Definición de hecho generador.....	36
3.3. Tipos de regímenes de pago del Impuesto Sobre la Renta.....	41
3.3.1. Definición del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	41



3.3.2. Definición del régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.....	45
--	----

CAPÍTULO IV

4. Falta de aplicación del principio de igualdad en el ajuste gradual del impuesto sobre la renta.....	51
4.1. Antecedentes.....	52
4.2. Sujetos con facultades para iniciar reformas de las leyes.....	55
4.3. Análisis del principio de igualdad, con la legislación mexicana y la legislación guatemalteca.....	55
4.4. Causas que violentan el principio constitucional de igualdad.....	57
4.5. Incumplimiento de principios constitucionales por el ente recaudador.....	58
4.6. Descripción de la reducción gradual y del ajuste gradual que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	60
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	69



INTRODUCCIÓN

Lo que da origen a este trabajo de investigación es la evidente violación de los principios constitucionales, como sucede con el principio de igualdad, cuando en una ley especial como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula formas diferentes de pago, no importando que los contribuyentes tengan la misma capacidad económica y que sus ingresos sean similares. Se pretende que tanto el ente recaudador como los que asesoran al Organismo Legislativo, quien tiene la tarea de velar porque todas las leyes en Guatemala sean acordes al ordenamiento jurídico, se capaciten en forma especializada en esta materia para poder respetar los principios constitucionales.

Lo que se busca con la presente investigación es evidenciar el problema que la Superintendencia de Administración Tributaria ocasiona cuando exige reformas a las leyes sin estar preparados para fomentar la cultura tributaria libre de privilegios donde los guatemaltecos tengan la certeza que el pago de los impuestos fruto del trabajo honrado, y digno, sea justo que no se abuse de la buena fe del contribuyente favoreciendo a unos y castigando a otros para poder cubrir el gasto público.

Se pretende restituir el principio constitucional regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, buscando que se impulse la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para dejar sin efecto la aplicación gradual de los porcentajes, establecidos en esta ley, aplicando el método analítico, interpretando la información, para de esa manera clasificarla, leerla y así llegar a un análisis de todo el contenido.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el pago del tributo en dos formas que son el pago mensual que inicia con el seis por ciento y los pagos trimestrales que se calculan sobre la base del treinta y uno por ciento, para no violentar lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria debe ir gradualmente implementando mecanismos que restituyan el principio de igualdad en el pago de Impuesto Sobre la Renta, cumpliendo



el mandato constitucional que todos los contribuyentes, deberán basar el pago en los ingresos que obtengan.

El desarrollo de la investigación inicia comprendiendo los orígenes del derecho constitucional, situando cada uno de los principios y valores que van inmersos en la aplicación justa de la normativa, para comprender que el derecho constitucional surge por la necesidad de respetar la libertad en su expresión más pura y amplia, el valor moral es fundamental para poder tener un país próspero y en armonía.

El presente trabajo comienza indicando la definición de derecho constitucional y del derecho constitucional en Guatemala, dando una breve definición de Constitución Política de la República de Guatemala y los orígenes de la Constitución Política de la República de Guatemala; en el capítulo segundo, se hace un desglose de los principios constitucionales, los que se aplican en Guatemala, el principio de igualdad, principio de justicia, de supremacía constitucional, el principio de jerarquía constitucional; luego en el capítulo tercero, se hace un pequeño análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y en el capítulo cuarto, se describe la falta de aplicación del principio de igualdad en el ajuste gradual del Impuesto Sobre la Renta, dando a conocer sus antecedentes, los sujetos que intervienen, un análisis comparativo con la legislación mexicana, las principales causas que violentan el principio de igualdad, el incumplimiento de los principios constitucionales por el ente recaudador, para finalizar con la descripción de la reducción gradual y el ajuste gradual que la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



CAPÍTULO I

1. Derecho constitucional en Guatemala

El derecho constitucional es muy joven, tiene sus antecedentes en la Revolución Francesa, siendo la misma una forma histórica importante, pues marcó el paso de la edad moderna a la edad contemporánea. Lo que buscaba, era romper las cadenas de los feudales, quienes pretendían mantener la esclavitud y que el poder económico, político y social lo tuvieran unos pocos.

La Revolución Francesa es la rebelión de un grupo de burgueses que buscaba que la sociedad fuera libre para ejercer el poder político y sobre todo social, dando participación a las personas de raza negra, surgiendo un proceso gradual al cual muchos se oponían, porque no aceptaban los cambios.

Este grupo de personas se reúne con el único propósito de organizar al Estado, luchando por hacerlo democráticamente, buscando establecer normas que regularan los derechos y obligaciones de los ciudadanos, así como los castigos por la falta de cumplimiento. Allí surge como tal el derecho constitucional, porque es precisamente la norma máxima a través de una ley o norma superior que se llama Constitución Política de la República de Guatemala, siendo la encargada por medio de los órganos de Estado de hacer cumplir estos derechos y obligaciones. Junto con todo este movimiento hubo un personaje importante históricamente que fue uno de los pioneros posteriores a



la Revolución Francesa, Napoleón Bonaparte, siendo el primer cónsul en Francia organizando grandes batallas aunque no todas fueron victoriosas, pero logró extender su imperio por varios Estados, aparece el Código Napoleónico, el cual marca grandes avances en los derechos políticos de los ciudadanos como fue el derecho al sufragio universal masculino, la abolición del feudalismo y servidumbre, arrancando el poder de manos de los feudos y dando al pueblo mayor libertad, otro avance importante que permitió la libertad de culto.

Napoleón Bonaparte murió en 1821 en la isla de Santa Elena a donde fue enviado después de su última derrota, se creía que había muerto de cáncer pero estudios recientes hechos a sus cabellos demuestran que existen enormes cantidades de arsénico y que posiblemente su muerte fue causada por el envenenamiento. La figura de Napoleón Bonaparte, es controversial, porque los medios utilizados para lograr que su país evolucionara fueron considerados como caóticos, debido que a su paso dejaba destrucción y muerte, pero visto desde otro punto de vista, fue uno de los pioneros que buscaba proclamar la libertad, la igualdad y fraternidad.

No solo influyó en Francia sino en todo el mundo dando las bases para abolir al feudalismo, la esclavitud, iniciando una etapa en la historia mundial, sentando los cimientos del derecho constitucional, dando paso a la creación de la norma legal en muchos países. Guatemala específicamente toma este modelo para la creación de la Constitución Política de la República de Guatemala, a través de la Asamblea Nacional Constituyente, personas que idealizaban una Guatemala libre y en paz, integrando la

participación de la mujer en todos los ámbitos, luchando porque el país tenga una educación de calidad y gratuita, tratando de fomentar la cultura y el deporte, que la estructura del Estado funcionara como un engranaje perfecto y armonizando la función de los tres organismos estatales. El derecho constitucional es el resultado de la necesidad de la población de ser representada, de hacerse escuchar, pero también hacer saber que el poder absoluto no está en las organizaciones estatales, sino en la representación de un pueblo soberano e independiente. Para que Guatemala fuera normada por la Carta Magna, tuvo influencia en su mayoría de España, pero es importante mencionar que cuando inicia a formarse en el país el derecho constitucional, Estados Unidos ya estaba organizado, influyendo de igual manera en su desarrollo.

Los orígenes se dan desde Cicerón, quien buscaba un equilibrio entre el Estado y la Iglesia Católica. En esta época la misma era quien ejercía el poder sobre el pueblo, y ante los abusos de poder, Cicerón al igual que Platón creían que debería existir un contrapeso, para evitar estos abusos, lo que hoy se conoce como la teoría de pesos y contrapesos, pues la organización estatal es de tal forma que cada uno de los organismos de Estado pueden fiscalizarse entre ellos.

1.1. Definición de derecho constitucional

“Conjunto de normas jurídicas que regulan la organización fundamental del Estado. Se refiere a la rama del derecho público que se encarga del estudio específico de estas normas. El derecho constitucional clásico se centra en la Constitución Política de la



República de Guatemala como esquema de normas de organización y utiliza el método positivo. Posiciones doctrinales más modernas propugnan un enfoque dinámico, que incluya el estudio de las ideologías y la realidad social en que se enmarca la norma constitucional”.¹

El derecho constitucional en su concepción clásica se rige en la norma máxima que cada país puede tener y en el caso de Guatemala es la Constitución Política de la República de Guatemala. Sin embargo, existe un ente encargado de interpretarla como lo es la Corte de Constitucionalidad quien interpreta la norma, la amplía para su mejor comprensión y de allí surge la jurisprudencia para su mejor interpretación.

1.2. Derecho constitucional en Guatemala

“El derecho constitucional como derecho positivo, es la rama del derecho que contiene las normas jurídicas básicas que regulan los principios y estructura del Estado y garantizan los derechos y libertades del pueblo. El derecho constitucional es el conjunto de normas relativas a la estructura fundamental del Estado, a las funciones de sus órganos y a las relaciones de estos entre sí y con los particulares.”²

En Guatemala el derecho constitucional lo que pretende es regular especialmente las relaciones entre gobernados y gobernantes, para que ambos cumplan con sus

¹ www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derechoconstitucional/derecho-constitucional-htm (Guatemala, 11 de noviembre 2016)

² García Máynez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 171.

obligaciones y puedan ejercer sus derechos, pero centra especial atención en el control que ejercen cada uno de los tres poderes de Estado sobre ellos mismos.

1.2.1. Definición de Constitución Política de la República de Guatemala

“La palabra Constitución procede del vocablo latino *constituere* que significa fundación, establecimiento de algo, origen, asentamiento, fundamento; al verbo *constituere* lo integran las partículas *cum* que significa con y *statuere* relativo a la acción de poner, colocar, levantar. También, equivale a postura, condición, carácter, arreglo, disposición orden, organización y algunos autores la vinculan a la idea de estructura o configuración de un ente; en términos primarios se refiere al ser de algo”.³ Es la esencia y la reunión de todos los poderes reales del poder que rigen todo un país.

Los problemas constitucionales no son primariamente, problemas de derecho, sino de poder: la verdadera Constitución Política de la República de Guatemala de un país únicamente reside en factores reales y efectivos de poder en ese país; y las constituciones escritas no tienen valor ni son duraderas más que cuando dan expresión fiel a los factores de poder imperantes en la realidad social.

Las disposiciones que regula la Constitución Política de la República de Guatemala de un país son generales y deben ser cumplidas tanto por los ciudadanos como por el Estado. “Son un instrumento de gobierno con propósitos prácticos, en cuanto al sistema

³ Flores Juárez, Juan Francisco. **Constitución y justicia constitucional**. Pág. 36.

político, a sus poderes y a la competencia y responsabilidades entre ellos”.⁴

La Constitución Política de la República de Guatemala, ley suprema que todos los guatemaltecos, tiene que respetarse y cumplirse, ella contiene todos los derechos que los ciudadanos pueden exigir, la organización de gobierno, las funciones de los organismos que integran el Estado y quienes están al frente de estos organismos, además faculta a quienes pueden fiscalizar a todas las personas que manejen fondos del Estado, las normas con que se han de restaurar los derechos constitucionales o hacer que no sean violentados, esto a través de la acción de amparo que sirve para restaurar un derecho que abusivamente ha sido quitado, o no permitir que se limiten los derechos constitucionales adquiridos con la ciudadanía, la exhibición personal, cuando se detiene ilegalmente a una persona ya sea por la autoridad competente o es retenido por un particular y cuando se encuentra sufriendo abusos y vejámenes. La constitucionalidad debe velar por que todas las leyes que en Guatemala se aprueben se respeten.

La Constitución Política de la República de Guatemala fue decretada por una Asamblea Nacional Constituyente, esta es la reunión nacional de representantes populares que asumen el objetivo específico de dictar las reglas que regirán la relación ente el Estado y el pueblo. La Constitución Política de la República de Guatemala vigente fue aprobada en el año de 1985.

⁴ Prado, Gerardo. **Derecho constitucional**. Pág. 17.



La Constitución Política de la República de Guatemala tiene tres partes, la parte dogmática que contiene los artículos 1 al 139. Estos artículos fundamentan los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos y para algunos analistas es la parte más importante. La segunda parte es la orgánica que esta normada en los artículos 140 al 262 y allí está contenida la organización estatal de los tres organismos de Estado. El Organismo Legislativo, el Organismo Ejecutivo y el Organismo Judicial. Y por último la parte procesal pragmática o práctica que establece las garantías y los mecanismos para hacer valer los derechos y defender el orden constitucional y están regulados de los artículos 263 al 281. Es importante destacar el preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala, declara la representación del pueblo, electos libres y democráticamente reunidos en una Asamblea Nacional Constituyente con el único fin de organizar jurídicamente y políticamente al Estado, haciendo valer la primacía humana como sujeto del orden social, reconociendo a la familia como la base fundamental de la sociedad, buscando consolidar el régimen de justicia, libertad, igualdad y paz.

La Constitución Política de la República de Guatemala se clasifica como mixta pues puede ser reformada una parte por los representantes del pueblo, el Congreso de la República y otra parte por una Asamblea Nacional Constituyente, esto está fundamentado en los artículos 277 al 280 de la Carta Magna. La parte que no puede ser modificada se fundamenta en el Artículo 280 constitucional. La parte que no se puede modificar se fundamenta en el Artículo 281 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.2.2. Orígenes de la Constitución Política de la República de Guatemala

“El análisis de la Constitución Política de la República de Guatemala ha determinado que ha sufrido diversos cambios, debido al desarrollo histórico social que ha existido entre cada una de ellas. Han concluido que la Constitución Política de la República de Guatemala ha tenido como antecedentes cambios de tipo social, económico, político, y ha respondido a diversas corrientes en el mundo occidental”.⁵

La reseña a la historia de la colonización en América, importantísima porque desde ese momento se registra el primer antecedente de una Constitución en Guatemala, es por eso que se determina. “El territorio que posteriormente ocupó el actual Estado de Guatemala sufrió un período de colonización por parte de la Corona Española, comprendido entre los años 1524 y 1821”.⁶

Según el análisis de distintos autores la Constitución Política de la República de Guatemala se ha desarrollado en dos períodos, los cuales son definidos como período pre-independiente y período independiente. Para los autores anteriores los orígenes del constitucionalismo guatemalteco, inician con las constituciones de Bayona y Cádiz.

Se define el período pre-independiente de la siguiente manera: “Dentro de este período se ubican dos documentos principales: el primero la Constitución de Bayona, promulgada el 6 de julio de 1808, producto de la invasión francesa España, la

⁵ Pereira-Orozco, Alberto y Marcelo Pablo Ernesto Richter. **Derecho constitucional**. Pág. 59.

⁶ **Ibid.** Pág. 60.



abdicación de Fernando VIII y el nombramiento de José Bonaparte como rey de las Españas y de las Indias”.⁷

“La Constitución de Bayona, no tuvo vigencia, pero su importancia resulta de la influencia que sus disposiciones ejercieron en la creación de las constituciones posteriores de los Estados Americanos de la independencia política de la Corona Española. Esta Constitución se componía de 146 artículos, la mayoría de ellos destinados a la estructura del Estado y reconocían algunos derechos para los habitantes de España y sus provincias”⁸. El período independiente, se sitúa la Constitución Política de la Monarquía española, más conocida como la Constitución de Cádiz, promulgada el 19 de marzo de 1812. “Consiste en un intento tardío para controlar los movimientos independentistas en las colonias de América”.⁹

Influyó en el ingreso del constitucionalismo en España y representó la igualdad de ciudadanos, así como la división de poderes. Sirvió de base al igual que la de Bayona: “Para el derecho constitucional guatemalteco y por consiguiente, para la elaboración de la Constitución Federal de 1824 y estatal de 1825. Su vigencia es de varios años sirviendo de soporte a los nuevos Estados en lo que éstos redactaban sus propias constituciones”.¹⁰ El constitucionalismo guatemalteco se divide en dos períodos, el período pre-independiente, que se explicó anteriormente, y el período independiente, que lo determina el Estado de Guatemala, regulado por varias constituciones,

⁷ Prado. *Op. Cit.* Pág. 20.

⁸ *Ibid.* Pág. 60.

⁹ *Ibid.* Pág. 21.

¹⁰ Pereira. *Op. Cit.* Pág. 61.



atendiendo en su momento la vigencia de aspectos históricos, políticos y sociales que el país experimentaba.

Guatemala, como Estado independiente, promulga el 11 de octubre de 1825 la primera Constitución Política del Estado de Guatemala: “Contenida en un total de 268 artículos. Entre sus rasgos más sobresalientes se puede mencionar que se establece un Estado soberano, independiente y libre en su gobierno y administración interior, limitado únicamente por la Constitución Federal. Regula derechos particulares de sus habitantes como la libertad, igualdad, seguridad y propiedad”.¹¹ La primera Constitución del Estado de Guatemala viene a ser integrada por la: “Declaración de los derechos del Estado y sus habitantes”. La misma, fue emitida el 11 de octubre de 1825, en cumplimiento al Artículo 178 de la Constitución de la República Federal, entre sus rasgos sobresalientes se establece un estado soberano, independiente y libre en su gobierno, limitado únicamente por la Constitución Federal, el poder legislativo, consejo representativo, poder ejecutivo, separación de poderes, derechos particulares de sus habitantes entre ellos destaca la abolición a la esclavitud.”¹²

“Desintegrada la Federación Centroamericana, el General Rafael Carrera emitió el 21 de marzo de 1847 el Decreto erigiendo en la República el Estado de Guatemala. Emitiéndose el acta constitutiva de la República de Guatemala, en 1851. Este documento se compone de dieciocho artículos en los cuales se organiza el Estado.”¹³

¹¹ **Ibid.** Pág. 65.

¹² **Ibid.** Pág. 66.

¹³ **Ibid.** Pág. 68.

La Constitución de 1879 tuvo como influencia la denominada reforma liberal de 18

La Ley Constitutiva de la República de Guatemala, fue decretada por la Asamblea Nacional Constituyente el 11 de diciembre de 1879. Esta Constitución reconoció las siguientes garantías: libertad, igualdad, seguridad de la persona, derecho a la educación, libertad de locomoción, libertad de industria, derecho de propiedad y propiedad privada, derecho de petición, libertad de emisión del pensamiento, derecho de defensa en materia penal, inviolabilidad de documentos y libros, inviolabilidad de domicilio y libertad de locomoción.”¹⁴

“La Constitución Política de la República de Centroamérica, decretada el 9 de septiembre de 1921, fue producto de un intento de restablecer la Federación Centroamericana. Se aprobó un texto moderno, que nunca cobró vigencia. Entre ellos, se puede mencionar: abolición de la pena de muerte, reconoce el derecho de voto de las mujeres, prohíbe los monopolios, se establece el amparo como medio de defensa, no prisión por deudas, limitación de las jornadas de trabajo, descansos y responsabilidades de los patronos.”¹⁵

“La Constitución Política de la República de Guatemala, decretada por la Asamblea Nacional Constituyente el 11 de marzo de 1945, contenía 212 artículos, albergando grandes innovaciones en materia social, producto del clima internacional luego del final de la Segunda Guerra Mundial. Entre las principales regulaciones contenidas en esta Constitución se pueden indicar, las garantías sociales que comprendieron trabajo,

¹⁴ *Ibid.* Pág. 69.

¹⁵ *Ibid.* Pág. 73.

salario mínimo, jornadas, descansos y vacaciones, sindicalización libre, huelga y paro de trabajo de mujeres y menores, indemnización por despido, jurisdicción privativa, seguridad social. Con el movimiento contrarrevolución de 1954, bajo el mando del coronel Carlos Castillo Armas, quien llega a la presidencia después de una sucesión de juntas militares posteriores al derrocamiento de Jacobo Arbenz, apoyado por el gobierno norteamericano de la época y diferentes sectores nacionales como la burguesía latifundista; se deroga la Constitución de 1945 entrando en vigencia la Constitución de 1956.”¹⁶

La Constitución de 1956 convoca a elecciones generales, resultando vencedor Miguel Ydígoras Fuentes, evidenciando la falta de gobernabilidad, propiciando la corrupción administrativa y la inseguridad ciudadana. En esta época se dio la lucha contrainsurgente, dictando una carta fundamental de gobierno que sustituyó la Constitución de 1956; se emitieron innumerables Decretos-leyes por medio de los cuales se gobernaba la Nación, ocasionando esto la dispersión normativa.”¹⁷ Peralta Azurdía convoca a Asamblea Nacional Constituyente para promulgar una Constitución, pero el proceso de elaboración también careció de legitimidad. La promulgación de la Constitución de 1965 no supuso modificación alguna en la estructura legal y organizativa del país; sin embargo, conviene destacar que este texto legal creó la primera Corte de Constitucionalidad existente en Guatemala”.¹⁸ La Constitución de 1965, en el Artículo 262, crea la Corte de Constitucionalidad como parte del Organismo

¹⁶ **Ibid.** Pág. 108.

¹⁷ Flores. **Op. Cit.** Pág. 133.

¹⁸ Pereira. **Op. Cit.** Pág. 108.



Judicial, el Artículo establecía que la Corte de Constitucionalidad se integraría por doce miembros, los cuales la integrarían de la siguiente forma.”¹⁹

“El presidente y cuatro magistrados de la Corte Suprema de Justicia designados por ella y los demás por sorteo global que practicaría la Corte Suprema de Justicia entre los Magistrados de la Corte de Apelaciones y de lo contencioso administrativo, sería presidida por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia.”²⁰ Siguiendo el orden el 23 de marzo de 1982 se produjo el golpe de Estado, en el que una parte del Ejército ejerció una acción contra la cúpula de la institución a la que responsabilizó de una situación de desorden y corrupción. El 31 de mayo 1985 finalmente se promulgó la Constitución vigente actualmente, clasificada como desarrollada, conteniendo 281 artículos y 22 disposiciones finales.

¹⁹ **Ibid.** Pág. 109.

²⁰ **Ibid.** Pág. 108.





CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales regulados y aplicados en Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en el Artículo 1: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.” Analizando este principio fundamental de la Constitución Política de la República de Guatemala, la actuación de Estado debe mantener siempre la protección a las personas y a las familias, procurando ser generador del bien común.

Para entender a qué se refiere el bien común, debido a que es un concepto complejo, deberá definirse como el que beneficia a todos los ciudadanos de un país, o sistemas sociales, instituciones y medios socioeconómicos a través de los cuales obtienen beneficios todas las personas. Las ciencias se interesan en que existan condiciones que propicien el fin que persigue el Estado, es por eso que el bien común puede estudiarse desde diferentes puntos de vista, observando la riqueza general del bien común, el bienestar común o público, o de la ciencia política.

En Guatemala, existen diversos programas que ayudan monetariamente a las familias más necesitadas, pero hasta qué punto la interpretación de la norma se cumple en estos programas, acaso este beneficio afecta más a la población porque se hace costumbre obtener lo explícitamente básico para ir sobreviviendo, el principio



constitucional pretende generar fuentes de empleo para que todos los guatemaltecos puedan dignificarse a través del trabajo, garantizando así el bienestar de sus familias, logrando el desarrollo del país, únicamente por el esfuerzo conjunto de gobernantes y gobernados. La Constitución Política de la República de Guatemala, regula en el Artículo 2: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

Este Artículo claramente determina las obligaciones del Estado con los ciudadanos guatemaltecos, estableciéndolo como un principio fundamental y de igual importancia que el Artículo 1 del sistema normativo guatemalteco. Es polémico que la Carta Magna sea tan clara en que todos los ciudadanos deberían de gozar de paz, cuando las políticas de seguridad para la población son tan pobres y precarias, donde las mismas personas que son responsables de proporcionar esta seguridad, violentan los derechos humanos por los actos de corrupción que a diario se ven reflejados en los medios de comunicación, por ello es la importancia de formar ciudadanos con patriotismo y principios morales desde las aulas, para que cuando estén en función de un cargo público lo desempeñen correctamente.

2.1. Definición de principio constitucional

Para definir que es un principio se iniciará indicando la estrecha relación que tiene con los valores, unidos guían a la Constitución Política de la República de Guatemala, la diferencia entre principio y valor, el principio ayuda a comprender la normativa y los

valores orientan a la creación de la normativa, es por eso que podrían confundirse, porque un principio siempre ira acompañado de un valor. “Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que construyen las instituciones del derecho y que en un momento histórico determinado informan del contenido de las normas jurídicas de un Estado.”²¹

“En el mundo del derecho, el término principio posee gran tradición e implica una realidad jurídica más allá de las normas, a las que ayuda a interpretar.”²² La palabra axioma significa lo que parece justo, o lo que se considera evidente, sin necesidad de demostración. El término viene del verbo griego *axioein* que significa valorar, que procede de la palabra *axios* que significa valioso, valido o digno.

Es por eso, que el derecho constitucional en Guatemala se ve influenciado por los principios, debido a que es muy valioso cuando se realiza la interpretación de la norma jurídica. Por ello, la aplicación de la norma constitucional es de carácter general, y al momento de su interpretación existen circunstancias específicas que podrían no encontrarse delimitadas en la misma, allí es donde resalta la utilidad que brindan los principios constitucionales, pues guían, orientan y ayudan a resolver este tipo de problemas. Por eso es importante comprender el contexto de los principios porque estos se auxilian de los valores, para poder aplicar correctamente las leyes, vital para las personas que han sido electas democráticamente y ejercen la representación del

²¹ Quisbert, Ermo. **Derecho constitucional: principios constitucionales**. Pág. 28.

²² Pereira. **Op. Cit.** Pág. 28.

pueblo, pues deben aplicar ambos, los valores porque deben buscar siempre el beneficio común y los principios como medios que aclaran la aplicación de la norma.

2.2. Recapitulación de los principios constitucionales

Lo que se pretende con la recapitulación de algunos principios constitucionales, es en forma resumida y ordenada explicar la importancia, la influencia que cada uno ejerce sobre la norma constitucional, la forma en que ayudan a la resolución de circunstancias no delimitadas, haciendo necesario utilizarlos como medios para orientar la norma constitucional, en la resolución de los problemas no específicos. Orientados a ejercer el bien común es el fin supremo del Estado y los principios son sumamente importantes pues ejercen un rol vital en el derecho constitucional en Guatemala. Utilizados como auxiliares para la interpretación de la normativa en el país, la función de interpretación de la norma constitucional en Guatemala es exclusivamente de la Corte de Constitucionalidad, conformada por expertos en la materia quienes analizan amplían e interpretan la Constitución Política cuando existen conflictos en su aplicación que afecten a los ciudadanos para su aplicación a través del órgano correspondiente.

2.2.1. Principio de igualdad

Este principio se encuentra fundamentado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado

civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

Este principio será útil para el desarrollo de los temas posteriores, debido a que siendo un valor supremo del ordenamiento jurídico constitucional y aplicándolo en materia tributaria, establece el tratamiento por igual entre iguales y poder tratar desigual a los que no son iguales, esto se orienta a la recaudación pues desigual es la situación económica y de poder adquisitivo que cada ciudadano posee, cuyas diferencias se deben demostrar y fundamentar para que no se den situaciones de privilegios o discriminación en materia fiscal, también definido como *intuitu personae*, que se refiere específicamente al respeto de las personas utilizado para calificar la relación que existe entre dos personas por una circunstancia, en este caso el pago equitativo e igual de los tributos. Este principio surge cuando se rechazaban los privilegios que se otorgaban a la gente pudiente.

La obligación de todo ciudadano guatemalteco es contribuir en los gastos del Estado, para que pueda cumplir con el fin supremo, según la capacidad económica que cada quien pueda tener, no se debe dejar la carga tributaria a un sector o grupo determinado y exonerar a los que más tienen, esto es muy común en las empresas denominadas grandes contribuyentes que utilizan las donaciones y exoneraciones como una fachada para no pagar los impuestos, evadiendo así la responsabilidad, ocasionado un gran daño al país, dando origen a la crisis que actualmente se está viviendo. La falta de



medicinas, falta de equipos, falta de atención médica, carencia de educación, viviendas precarias, falta de empleo son algunas de las innumerables causas que ocasiona la falta de aplicación de este principio, si las normas constitucionales fueran cumplidas tal y como están establecidas, Guatemala fuera un país próspero, con muchas oportunidades de salir del sub desarrollo, capaz de demostrar al mundo lo privilegiado que geográfica y climáticamente es.

Sin embargo, la lucha es constante y el país ha demostrado que unidos, sintiéndose iguales, se pueden aplacar estas enormes desigualdades que la mayoría de guatemaltecos padece. Existe jurisprudencia respecto a este principio y para ello se citará la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 16 de diciembre de 1999. “En materia tributaria las exenciones expresan revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas...”

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 44 establece: “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.” Citando este Artículo, que ayuda a fundamentar la igualdad que debe existir entre los ciudadanos guatemaltecos, aplicando específicamente las mismas cargas tributarias, por su condición de persona y su capacidad económica. Cuando se aplica este principio en materia tributaria, hay mucha controversia, pues las leyes vigentes tienen discrepancia en cuanto a su

aplicación, claro ejemplo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando se calcula el pago ya sea mensual o trimestral sus disposiciones finales da una descripción de los porcentajes que deberán aplicarse según el periodo contable.

En unos casos disminuyendo las cargas tributarias y en otros casos aumentando los porcentajes de aplicación de pago. La Superintendencia de Administración Tributaria utiliza sus propios criterios para desarrollar los procedimientos y la interpretación de la ley dependerá de que empleado público atiende al contribuyente. El mismo desconocimiento de la norma jurídica lleva a la violación de los principios fundamentales que deben garantizar al ciudadano la aplicación justa en el pago de tributos.

2.2.2. Principio de justicia

El fundamento constitucional para el principio de justicia es el Artículo 135 inciso d): “Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.” Para su mejor análisis, se inicia definiendo la palabra justicia, es un principio moral, que es dar a cada quien lo que le corresponde. “Justicia es el valor central de la axiología jurídica y el más difícil de definir, conceptualmente hablando.”²³ El principio de justicia está inmerso en los valores sociales, porque da el derecho a todos los seres

²³ Villegas Lara, René Arturo. **Introducción al estudio del derecho.** Pág. 64.



humanos de exigir lo que le corresponde, por eso se encuentra ligado al principio de igualdad, la diferencia que justicia es la esencia general o particular de lo jurídico, siendo lo que más influye en el derecho, pues si las normas jurídicas van en sentido opuesto a este valor no serían normas.

La aplicación de este principio no está basado en legislación vigente, es el que guía la normativa para hacer que su aplicación sea justa. La justicia no es un concepto vacío sino es un valor social que debe de aplicarse desde la generalidad de la norma constitucional, en casos específicos, porque muchas veces la ley establece parámetros que hay que cumplir, pero que dependerá del caso en que se observe así será justo. Por ser un principio lo que busca es influir en la norma para poder lograr la correcta aplicación de la ley en Guatemala.

El principio de justicia aplicado en materia tributaria se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir con los gastos del Estado, proporcionalmente según su capacidad económica, según sean los ingresos que perciban, así el cálculo de los impuestos será justo, aplicando el concepto de que la justicia es dar a cada quien lo que le corresponde, esto se debe hacer en forma proporcional, para que los que ganan más paguen más, velando por el cumplimiento de las leyes para que no existan privilegios. Lo ideal en Guatemala para la aplicación del principio de justicia será la distribución de las cargas tributarias porque no todos los ciudadanos están en las mismas condiciones para soportar los impuestos que el Estado impondrá, el pago de los tributos deberá regularse según la situación de cada contribuyente según sea su



capacidad y sus ingresos. Las leyes que norman el pago de los impuestos, son mal interpretadas y generalizan los pagos sin atender a la situación particular que sufre el sector de la población guatemalteca.

Existen fallos de la Corte de Constitucionalidad respecto al principio de Justicia, como lo es la sentencia del 5 de febrero del 2002. "...En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigualdad situación de los potenciales contribuyentes.

Se produce en la fase de la delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica la aptitud subjetiva comparativa y la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto o subjetivización del tributo. En este fallo de la Corte de constitucionalidad explica cómo

se aplicará el principio de justicia en el pago de las cargas tributarias, identificando el momento que determinará como se calcularán los impuestos con la delimitación del hecho imponible, esto refiere la actividad comercial, que realizará el contribuyente, el que hacer del comerciante, del profesional, o de la persona individual. Dependerá de la clasificación en donde se encuentre el contribuyente así se cumplirá el segundo enunciado de la Corte de Constitucionalidad para aplicar el tipo de impuesto y los porcentajes que tendrá que pagar.

Regulando así el tipo de clasificación, la Superintendencia de Administración Tributaria determinará que tipo de impuestos, en que períodos, y formas deberá pagar los tributos el contribuyente. Es importante citar el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual de igual manera lo cita la Corte de Constitucionalidad, ya que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble tributación interna. Hay doble tributación o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador es atribuible al mismo sujeto pasivo, por uno o más sujetos por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la Constitución Política de la República de Guatemala, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Ello, complementa el fallo de la Corte de Constitucionalidad en lo que se refiere a la prohibición de la doble o múltiple tributación, el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- es el encargado de velar porque



el contribuyente pague lo justo y no se le requieran impuesto que afecten varias veces la misma actividad comercial, o profesional.

Sin embargo, si llegara a suceder, la misma Constitución Política de la República de Guatemala establece que deberá corregirse, en forma gradual, implementando mecanismos que regulen la sintonía de las leyes tributarias con los principios constitucionales. El principio de justicia es muy valioso para el desempeño de la aplicación de la norma constitucional, pues influye en la interpretación de las leyes, está plenamente relacionado a los valores morales, debido a que la aplicación de las leyes en el país muchas veces hace sentir su ausencia, reflejando la necesidad de su aplicación en los sectores más vulnerables que la mayoría de veces son los que tienen que soportar las grandes cargas tributarias del país.

Las reformas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el régimen de asalariados es un claro ejemplo de la falta de aplicación de este principio, mientras el sector público aplica el porcentaje de descuento mensual sobre el salario nominal, llevando la responsabilidad de un gran porcentaje del gasto público, la iniciativa privada disfraza el salario de sus colaboradores para no hacer la retención de este impuesto, haciendo reajustes no legales para evadir el pago. La misma ley da el margen para que las empresas realicen este tipo de prácticas injustas que llevan a que unos pocos soporten el presupuesto de la Nación. Debido a estas prácticas abusivas es necesario que todos los guatemaltecos paguen impuestos utilizando un mismo porcentaje para que no exista injusticia en las cargas tributarias.

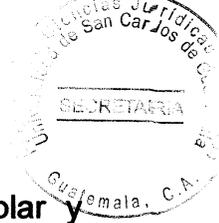


2.2.3. Principio de supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala

El fundamento constitucional de este principio es el Artículo 175: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*. Las leyes calificadas como constitucionales requieren, para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.”

El Estado de Guatemala respalda la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema, formando la estructura del ordenamiento jurídico, sobre la base del principio de supremacía constitucional, exigiendo por igual a todos tanto a los gobernantes como a los ciudadanos. El principio de supremacía constitucional es el equilibrio en el poder del Estado, en el ejercicio de los derechos de los habitantes del país.

La Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra jerárquicamente situada en el primer lugar y es la fuente de toda norma jurídica, es por ello que toda, ley, Decreto, resolución, sentencia y reglamento deberá estar subordinado al ejercicio de supremacía de la Constitución. Ninguna ley puede contradecir o violentar la Constitución, sin que sea declarada como inconstitucional, es por ello que toda circunstancia que se de en el país debe estar controlada y supeditada a los principios



constitucionales. La Corte de Constitucionalidad es la encargada de controlar y declarar inconstitucional de las leyes que estén contrariando la supremacía constitucional. El principio de supremacía constitucional indica que: “Es el principio en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de forma tal que logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado.”²⁴ En el Estado de Guatemala no existe norma jurídica superior que la Constitución Política de la República de Guatemala, es por ello que todas las demás leyes están subordinadas.

La Corte de Constitucionalidad en Guatemala describe este principio de la siguiente manera “...Dentro de los principios fundamentales que informan al derecho guatemalteco, se encuentra el de supremacía o de súper legalidad constitucional, que significa que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución, y esta como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado constitucional de derecho.”

Es por eso que dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco existen grados que jerárquicamente van desde la norma superior hasta las que son normas únicamente de aplicación o ejecución, por eso se observa que las normas de mayor jerarquía son muy generales, y según disminuya la jerarquía se vuelven específicas. Para ilustrar el orden jerárquico del Estado de Guatemala, se enunciarán varios grados de normas. Iniciando con: “La Constitución Política de la República de Guatemala y las normas

²⁴ Pereira-Orozco, Alberto y Marcelo Pablo Ernesto Richter. **La constitución**. Pág. 47.

constitucionales, son de aplicación general, creadas por la Asamblea Nacional Constituyente, se aplicará a todo el país, en ellas se establecen los derechos y obligaciones de los habitantes y la organización del Estado”.²⁵ Aquí, se puede citar el Artículo 115 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad: “Serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala. Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales son nulas de pleno derecho.”

“Las normas ordinarias, que son de aplicación general, creadas, principalmente por el Congreso de la República, órgano permanente y ordinario, reglamentan la Constitución Política de la República de Guatemala. Las normas reglamentarias tienen por objeto fundamental establecer los mecanismos para la aplicación de las leyes ordinarias. Son creadas por el Organismo Legislativo y Organismo Judicial y algunos órganos extra poder, reglamentan la ley. Como ejemplo de estas normas se puede mencionar el reglamento de la Ley de la Carrera Judicial en la Corte Suprema de Justicia, y en el Tribunal Supremo Electoral el reglamento de la ley Electoral y de Partidos Políticos.”²⁶

“Las normas individualizadas son de aplicación particular. Se objetivizan en una o más personas, pero claramente identificadas, sobre las cuales constituyen correlaciones de

²⁵ **Ibid.** Pág. 50.

²⁶ **Ibid.** Pág. 53.



derechos y obligaciones. Individualizan la legislación y son actos de pura aplicación”²⁷. Entre ellas, se pueden mencionar las sentencias que afectan a un individuo determinado, pues el juzgador las dictará según las circunstancias y los hechos cometidos por una persona específicamente. Ninguna ley es superior a la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Carta Magna establece las bases legales de donde debe partir la aplicación del resto de las normas, las ordinarias afectan a todos por igual cuando la aplicación se inclina a favor de un sector específico en donde los mismos ciudadanos pueden pedir a los órganos correspondientes, para que se rijan a la norma constitucional. Las reglamentarias son creadas para dar certeza a las normas ordinarias, debido a que en su mayoría regulan los procedimientos y aclaran la misma ley a través de ellos.

Cuando se aplican las normas individualizadas es en casos concretos, como los procesos penales en los cuales la ley será aplicada según el ilícito que el individuo haya cometido y la aplicación de la sentencia dependerá de la forma en que cometió los hechos sean agravantes o atenuantes penales.

Regularmente las leyes que se aplican en materia tributaria son leyes generales, porque deben de cumplirlas todos los guatemaltecos que tengan la obligación de tributar al fisco, debiendo considerar primordialmente no violentar los principios constitucionales.

²⁷ Ibid.

2.2.4. Principio de jerarquía normativa constitucional

El fundamento constitucional de este principio es el Artículo 46: “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.” Hay diversos criterios cuando se interpreta este Artículo, pero al documentar los diversos fallos que la Corte de Constitucionalidad ha realizado, se puede determinar que la jerarquía constitucional prevalecerá, porque, en materia de derechos humanos no se reconocerá una norma supra constitucional, sino cuando exista un conflicto con una norma interna prevalecerán los tratados internacionales. Se puede citar el Artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial: “Los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma jerárquica superior.”

Lo que este principio establece que los tratados internacionales y las convenciones, entran a regir por el derecho que otorga el Artículo 46 constitucional, pero nunca podrán reformar o bien derogar ningún Artículo constitucional por la parte rígida que la misma regula. La Corte de Constitucionalidad en relación a la Constitución Política de la República de Guatemala ha determinado una diversidad de distintos fallos y criterios consultivos entre ellos la Corte estima conveniente definir su posición al respecto. Para

ello, parte del principio hermenéutico de que la Constitución Política de la República de Guatemala debe interpretarse como un conjunto armónico, en el significado de que cada parte debe determinarse en forma acorde con las restantes, que ninguna disposición debe ser considerada aisladamente y que debe referirse la conclusión que armonice y no que coloque en pugna a las distintas cláusulas del texto. El primer término es el hecho de que la Constitución Política de la República de Guatemala haya establecido esa supremacía sobre el derecho interno que debe entenderse como su reconocimiento a la evolución que en materia de derechos humanos se ha dado y tiene que ir dando, pero su jerarquización es la de ingresar al ordenamiento jurídico con carácter de norma constitucional que concuerde con su conjunto, pero nunca con potestad reformadora y menos derogatoria de sus preceptos por la eventualidad de entrar en contradicción con normas de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, y este ingreso se daría no por vía de su Artículo 46, en consonancia con el Artículo 2 de la Convención, por la del primer párrafo del 44 constitucional.

El Artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución Política de la República de Guatemala, porque si tales derechos, en el caso de serlo, guardan armonía con la misma, entonces su ingreso al sistema normativo no tiene problema, pero si entraren en contradicción con la Carta Magna, su efecto sería modificador o derogatorio, lo cual provocaría conflicto con las cláusulas de la misma que garantizan su rigidez y superioridad y con la disposición que únicamente el poder constituyente o el referendo popular, según sea el caso, tienen facultad

reformadora de la Constitución Política de la República de Guatemala, según los artículos 44 párrafo tercero, 175 párrafo primero, 204, 277, 278, 279, 280 y 281 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por otro lado, la pretensión de preeminencia sobre la Constitución Política de la República de Guatemala tendría sentido si la norma convencional entrase en contravención con la primera, puesto que la compatibilidad no ofrece problemas a la luz de lo establecido en el Artículo 44 constitucional, pero resulta que el poder público guatemalteco está limitado a ejercer funciones dentro del marco de la Constitución, por lo que no podría concurrir al perfeccionamiento de un convenio o tratado internacional que la contravenga.

Este es uno de varios fallos que la Corte de Constitucionalidad ha fijado su posición en declarar que los derechos humanos reconocidos en tratados o convenciones no serán superiores a la normativa constitucional, no tendrán facultad para contradecirla, retomarla o derogarla, pues esto originaría conflictos debido que únicamente el poder constituyente a través de votación calificada de dos terceras partes y por medio de la consulta popular, podrá reformarla, sin dejar de observar las normas pétreas que no admiten ninguna de estas disposiciones. Además, afirma que de existir una solicitud de preeminencia de algún tratado internacional, sobre la normativa constitucional el Estado guatemalteco deberá regirse a los artículos 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

CAPÍTULO III

3. Discernimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Se tiene por objetivo facilitar el entendimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aclarando en el desarrollo de cada tema las diferentes reformas que ha sufrido. Los cambios que afectan a las empresas, a los profesionales y a las personas individuales en el pago de sus cargas tributarias, y el impacto que tiene en el desarrollo económico del país. La renta se puede definir como todo ingreso que el contribuyente percibe, dentro del territorio nacional, por la actividad comercial en un establecimiento, por la prestación de servicios en relación de dependencia, o por las utilidades que origina el capital de una empresa. El objeto de toda las leyes es regular la actividad del sujeto, para determinar el cumplimiento de las mismas cumpliendo con los mandatos constitucionales, sin embargo esta ley en sus disposiciones finales y transitorias da porcentajes diferentes aplicados a cada régimen, contradiciéndose porque en uno va en aumento a partir del año dos mil doce y en el otro régimen disminuye el porcentaje que deberá aplicarse desde que entra en vigencia la ley.

3.1. Objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El fundamento del objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está regulado en el Artículo 1: "Se decreta un impuesto sobre la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos



nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.” Esta ley es aplicada a todas las personas que se encuentren en el territorio guatemalteco y que se dediquen a la realización de actividades de comercio, prestación de servicio o que inviertan dinero para obtener más dinero.

Dentro de esta ley existen categorías para su aplicación las cuales están reguladas en el Artículo 2: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de actividades lucrativas. 2. Las rentas de trabajo. 3. Las rentas de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada título de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones en el título V de este libro.”

Las rentas de actividades lucrativas se catalogan como la producción y venta de bienes en Guatemala, así como la exportación de bienes producidos, manufacturados o comercializados al exterior, la prestación de servicios y su exportación, el transporte de cargas y personas, los servicios de telecomunicaciones, asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo, los espectáculos públicos, la actuación, la producción, distribución, arrendamiento e intermediación de cualquier forma de negocio. Los subsidios pagados por entes públicos o privados, las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de



directorios o consejos, los honorarios que persigan por el ejercicio de profesiones, oficios o artes sin tener relación de dependencia. Las rentas de trabajo se determinarán por el trabajo personal prestado por un guatemalteco en relación de dependencia, ya sea en el territorio guatemalteco o fuera de él.

Se incluyen las pensiones, jubilaciones, montepíos, sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos que no sean sujetos a de reintegro, comisiones, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a los miembros de sus directorios o consejos. Las rentas de capital las constituirán todas las ganancias que genere el capital invertido en el territorio nacional, como los dividendos, utilidades, intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes, depósitos de dinero, contratos de créditos, préstamos, títulos de crédito como pagarés, letras de cambio, bonos o los debentures. Arrendamientos financieros, los factorajes la titularización de activos, regalías pagadas, derechos de autor, derechos conexos, marcas, derechos o licencias de programas informáticos y derechos sobre otros activos intangibles.

La ley incluye todo tipo de actividad, ya sea de forma independiente como los son las actividades lucrativas, o mejor llamadas comerciales, los servicios profesionales prestados en cualquiera de sus manifestaciones en relación de dependencia y las que se puedan obtener por el beneficio del dinero que se tenga para invertir en diversas actividades, o ganancias de capital. El objeto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta

regula es de beneficio para todo el país, pues todas las personas que obtengan ingresos en las distintas actividades comerciales o profesionales deben cumplir con tributar, lo contradictorio de esta ley es que hace divisiones en la inscripción de los contribuyentes aplicando en porcentajes distintos según sea su inscripción, allí radica la falta de aplicación del principio de igualdad, debido a que igual ingreso igual pago de cargas tributarias.

3.2. Definición de hecho generador

El hecho generador es el supuesto legal que describe la ley, con la certeza de los hechos y situaciones que den origen a la obligación tributaria. "Es el hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adapta perfectamente a la hipótesis legal establecida en la ley, dando nacimiento a la obligación tributaria. Es una noción jurídica y situación de hecho que puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, y bien puede revestir la forma de una relación jurídica, que hace nacer la obligación tributaria. Tiene una significación fáctica. Los hechos de la vida real pueden provocar efectos jurídicos, sea por la voluntad de la ley o por voluntad de las personas."²⁸

La definición legal del hecho generador lo establece el artículo 10: "Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u

²⁸ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 136.



ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas las que se suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para la su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluyen ente ellas, pero no se limitan como rentas de actividades lucrativas, las siguientes: 1. Las originadas en actividades civiles de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotación de otros recursos naturales y otras no incluidas.

Para analizar mejor el hecho generador se describirán los elementos que lo conforman, el elemento objetivo, que se refiere a la esencia lo que lo distingue para determinar los impuestos, es la característica de las actividades. Siempre estará regulado en la ley que se esté tratando y es necesario porque determina el hecho para enmarcar el impuesto, estableciendo los elementos para el cumplimiento.

“Dice que la cosa nunca constituye el elemento objetivo; siempre debe ser un hecho, que puede ofrecer diversas formas. Es una situación de hecho, que puede constituir un estado de cosas, acontecimientos puramente materiales o económicos, o bien una relación jurídica. Existe contradicción con esta posición pues en Guatemala si la cosa es parte del hecho generador y se encuentra en la Ley de Timbres Fiscales y Papel



Especial Para Protocolo Decreto 37-92 del Congreso de la Republica que carga el impuesto sobre la suscripción de un documento siendo un impuesto documental.”²⁹

El elemento subjetivo se refiere a los sujetos a los cuales se les aplicará la ley, en este caso el contribuyente que pagará el impuesto, es muy importante para que el hecho generador este inmerso en la norma, tanto en la constitucional como en la ley ordinaria, debido a que otro de sus elementos es el elemento temporal, que se refiere a la vigencia de la ley pues ninguna ley puede ser retroactiva salvo favorezca en este caso al contribuyente. De igual manera el elemento espacial que indica el lugar en donde se tendrá que aplicar el tributo.

Lo más importante que debe de observar un hecho generador, es que el sujeto pasivo tenga la capacidad económica, para poder soportar la carga tributaria. En observancia de todos estos elementos la Corte de Constitucionalidad ha emitido resoluciones como es el caso del expediente 203-88 que indica: “Los accionantes fundamentan la impugnación de las normas del Decreto 59-87, Ley del Impuesto Sobre la Renta, argumentando que las mismas son inconstitucionales por las razones siguientes:

A) Respecto al Artículo 120 de la ley citada, manifiestan, que tal norma establece la obligación de presentar dos declaraciones extraordinarias del Impuesto Sobre la Renta. La primera. que comprende desde la fecha del inicio del ejercicio impositivo, hasta la fecha que comenzó a regir el Decreto impugnado, el treinta de septiembre de mil

²⁹ Ibid. Pág. 137.



novecientos ochenta y siete, o sea que, el hecho imponible lo constituye el hecho de que, dentro del ejercicio iniciado antes de la vigencia de la nueva ley, se hayan generado rentas; y el hecho generador del tributo comprende la producción de dichas rentas, dentro del período impositivo relacionado. Ello implica, que se viola el principio de irretroactividad de la ley, contemplado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República, pues en este caso, el Artículo 120 obliga a hacer dos declaraciones extraordinarias al Impuesto Sobre la Renta y para el efecto de cerrar el ejercicio debieran aplicarse las disposiciones del Decreto 229, sus modificaciones y reformas así como las de su Reglamento, ya que el hecho generador del tributo y la obligación tributaria se dan bajo la vigencia de ese Decreto. Sin embargo, el Artículo 120 del Decreto 59-87 que acusan, obliga a pagar el tributo con base en la tasa establecida en el Artículo 46 de esa ley, lo que denota claramente los efectos retroactivos del tercer párrafo del citado Artículo, lo cual lo hace inconstitucional pues contraría lo establecido en el Artículo 15 de la Carta Magna, el que dispone que la ley no tiene efecto retroactivo.

Excepto en materia penal cuando favorezca el reo; pudiendo determinarse, dicen los argumentantes, que el Artículo 120 del Decreto 59-87 establece el período de imposición que transcurrido con anterioridad a la vigencia del Decreto atacado, y en todo caso, solamente podría ser regulado por la ley que se encontraba vigente durante ese período de tiempo; toda vez que si la misma norma puntualiza que el primer período de imposición deberá cerrarse el treinta de septiembre de mil novecientos



ochenta y siete, un día anterior a la vigencia de la nueva ley. Expediente 295-87 Parte I Corte de Constitucionalidad.

C) Comparó el sobrecargo compensatorio con las bases de recaudación que contiene el Artículo 239 constitucional, señalando: a) que aunque el sobre cargo tiene un hecho generador, el mismo no da origen a una relación tributaria; b) en el sobrecargo no hay exenciones, c) en los impuestos existe definido un sujeto pasivo y una responsabilidad solidaria de otros sujetos, mientras que el sobrecargo el sujeto pasivo podría también ser sujeto activo del mismo en el caso de que consuma productos con sobrecargo y productos compensados o subsidiados y no existe responsabilidad solidaria de otros sujetos; d) en cuanto a la base imponible y el tipo impositivo, si bien existe en el sobrecargo una base, que es la unidad de medida de combustibles, no existe un tipo definido de sobrecargo, dada la fluctuación de los precios internacionales de los combustibles, de manera que el mismo producto que soporte sobrecargo compensatorio, podría ser eventualmente subsidiado; e) en el sobrecargo no hay deducciones, descuentos, reducciones ni recargos; y, f) tampoco tiene establecidas infracciones y sanciones como las hay para los impuestos.

Es por eso que el hecho generador debe de cumplir con los elementos descritos anteriormente para poder cumplir con la normativa que dicha ley emite, logrando así el objetivo primordial sin violentar los derechos constitucionales de los ciudadanos. Es por ello, que el hecho generador en palabras sencillas es la actividad que da origen a la renta que servirá para calcular el pago del impuesto establecido en la ley. Para ello, es



necesario que haya un sujeto pasivo, el contribuyente que la ley le obliga al pago del impuesto y el sujeto activo es la Superintendencia de Administración Tributaria encargada de exigir y velar porque se cumpla con esta obligación.

3.3. Tipos de regímenes de pago del Impuesto Sobre la Renta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece dos tipos de regímenes, y esto está regulado en el Artículo 14: “Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas: a. Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas. B. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Para definir la palabra régimen se señala la existencia de un conjunto de normas que regulan, rigen u organizan una actividad. Cada uno de los regímenes tiene características propias que contradicen la ley. Régimen es la clasificación que la ley le otorga a los contribuyentes cuando se inscriben en el registro de la Superintendencia de Administración Tributaria y la ley en cada uno de ellos establece procedimientos y porcentajes para calcular el pago en el período de tiempo que cada uno establece.

3.3.1. Definición del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas

El fundamento legal es el Artículo 43 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: “Los contribuyentes que se inscriban al régimen opcional simplificado sobre ingresos de



actividades lucrativas deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.”

Para comprender mejor se define como renta exenta las que obtienen los entes que se dediquen a actividades que no tengan fines de lucro, como es el caso de los colegios profesionales, los comités cívicos, las asociaciones y fundaciones, pero para ello deben de estar legalmente inscritas en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–. También vale la pena indicar dentro de los entes exentos las cooperativas y federaciones siempre y cuando sus actividades sean realizadas por transacciones con sus asociados. La renta bruta es la que incluye todos los ingresos inclusive las rentas exentas y el Artículo 20 de la ley la define así: “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

También, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las originadas de reevaluaciones, reexpresiones o remediones en moneda extranjera que se registren en simples partidas de contabilidad y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, en el monto de la indemnización que supere el valor en libros de los activos. Cuando se restan las rentas exentas a la renta bruta es cuando se obtiene la renta imponible que es la base para el pago del impuesto en este tipo de régimen.



El tipo impositivo de este régimen es del 5% por ciento en los montos de un centavo hasta treinta mil quetzales, luego de treinta mil quetzales y un centavo el porcentaje a aplicar es del 7%. El período de liquidación se deberá realizar en forma mensual, durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente. Los inscritos en este tipo de régimen deben de hacer retenciones a las personas que tengan relación comercial con ellos, dichas retenciones las deben de reportar a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- durante los quince días siguientes de efectuada, para lo cual deben estar debidamente autorizados.

Los inscritos en este régimen actúan como agentes de retención y además podrán practicar retenciones las personas que lleven contabilidad completa, los organismos de Estado, las municipalidades, las entidades descentralizadas, autónomas, las asociaciones, fundaciones, cooperativas, universidades, colegios profesionales, partidos políticos sindicatos, en los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, sociedades irregulares y sociedades de hecho entre otros.

El monto para que un agente realice la retención es de dos mil quinientos quetzales sin que este tenga el Impuesto al Valor Agregado IVA si el monto es inferior no existe obligación de realizar la retención. Estos pagos deberán realizarse a través de una declaración jurada mensual en la cual se darán a conocer el total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior el monto de rentas exentas y el valor de las retenciones practicadas, esta declaración se encuentra disponible en la página de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- denominada declaraguatate.



La opción de ambos regímenes se debe realizar cuando se presenta la inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- si el contribuyente omitiere cuál de los dos tipos de regímenes elegirá, el ente encargado designará el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Los cambios de regímenes deben de dar previo aviso al ente recaudador y deberá hacerse un mes antes de que inicie el período anual de liquidación, el cual estará comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año calendario. Si no se da aviso se genera una sanción.

El sistema de contabilidad que están obligados es una contabilidad completa realizando cada año resultados de liquidación de sus operaciones, el sistema que puede utilizar es el sistema devengado y esto significa incluir todos los ingresos y los gastos en los cuales incurre el contribuyente, pero también existe el sistema percibido, este es que declara los resultados negativos o positivos que corresponden al ejercicio según lo que se cobra y lo que se paga, al igual que el cambio de régimen, si se desea cambiar de sistema contable debe de darse aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Los libros que la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los contribuyentes inscritos bajo estos regímenes a tener son los que el Código de Comercio de Guatemala establece siendo ellos, el libro de compras, de ventas, el libro de diario, mayor, caja, inventarios, el libro de estados financieros, manteniendo a disposición del ente recaudador los registros que aparecen en los estados financieros referentes al balance general, estado de resultados, flujo de efectivo, estado de costos de producción cuando



corresponda. Cuando el contribuyente está clasificado como especial, los estados financieros deben de ser auditados. Las facturas emitidas por las actividades comerciales por los contribuyentes que se encuentran inscritos en este régimen deben de llevar la frase sujeto a retención definitiva. Este tipo de régimen es uno de los más sencillos de comprender porque es el pago mensual de un seis por ciento, aumentando según sea la renta, pero es el que más elevado debido a que no tiene ningún tipo de deducción, el pago se hace en forma directa a las cajas fiscalizadoras y al final del período fiscal únicamente se reporta una declaración electrónica que resume los ingresos y los pagos realizados mensualmente. En este régimen regularmente no existe mucho interés de la Superintendencia de Administración Tributaria por fiscalizarlos o auditarlos.

3.3.2. Definición del régimen sobre utilidades de actividades lucrativas

El fundamento legal de este régimen está en el Artículo 19: “Los contribuyentes que se inscriban al régimen sobre utilidades de actividades lucrativas deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de las rentas exentas.”

La diferencia en cuanto al cálculo del pago del impuesto en este régimen se puede deducir de los gastos que son permitidos por la ley, utilizando estas deducciones para ambas rentas tanto la imponible como para las exentas. Los gastos deducibles son



aquellos, que sirven para la producción de los bienes o realización del servicio, están regulados en el Artículo 21: “Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, los siguientes: 1. El costo de producción y ventas de bienes. 2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios. 3. Los gastos de transporte y combustibles. 4. Los sueldos, salarios, aguinaldos, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas y otras remuneraciones en dinero. La deducción máxima por sueldos pagados a los socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley, se limita a un monto total anual del diez por ciento (10%) sobre la renta bruta. 5. Tanto el aguinaldo como la bonificación anual para los trabajadores de sector privado y público (bono 14), serán deducibles hasta el cien por ciento (100%) del salario mensual, salvo lo establecido en los pactos colectivos de condiciones de trabajo debidamente aprobados por la autoridad competente, de conformidad con el Código de Trabajo. 6. Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala –IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación y productividad –INTECAP-, y otras cuotas o desembolsos obligatorios establecidos por la ley.

El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y la Superintendencia de Administración Tributaria están obligados a intercambiar la información proporcionada por los patronos respecto de los trabajadores, en forma detallada, sin incluir los datos protegidos por la reserva de confidencialidad establecida.....”



Los requisitos que deben de cumplir los gastos y costos deducibles en este régimen, deben de ser útiles, necesarios, indispensables, para que se genere la renta gravada o base sobre la cual se hace el cálculo para el pago del impuesto que se haya cumplido con la obligación de retener en los casos que proceda, en el caso de los salarios y sueldos deben de estar reportados al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, además se debe de contar con el respaldo de los documentos, como facturas, testimonios de escrituras públicas, recibos de caja, las planillas presentadas al –IGSS- y formularios pagados.

Los costos y gastos no son deducibles según el Artículo 23: “Las personas, entes y patrimonios a que se refiere esta Ley no podrán deducir de su renta bruta los costos y gastos siguientes: a) Los que no hayan tenido origen en el negocio, actividad u operación que genera la renta gravada. Los contribuyentes están obligados a registrar los costos y gastos de las rentas afectas y de las rentas exentas en cuentas separadas, a fin de deducir únicamente los que se refiere a operaciones gravadas.

En caso el contribuyente no haya llevado este registro contable separado, la administración tributaria determinará de oficio los costos y gastos no deducibles, calculando los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas. B) Los gastos financieros incurridos en inversiones financieras para actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias o bonos del tesoro de la República de Guatemala u otros títulos valores o créditos emitidos por el Estado, toda vez los



intereses que generen dichos títulos de crédito estén exentos de impuestos por mandato legal.....”

Además de los costos y gastos descritos anteriormente también serán deducidos al final del ejercicio las depreciaciones y amortizaciones de los activos utilizando la regla general y la base de cálculo de depreciaciones. El tipo impositivo de este régimen es del veinticinco por ciento, el período de liquidación se realizará en forma definitiva anual. En este régimen se realizan pagos trimestrales los cuales serán abonados al cálculo total de la liquidación definitiva anual.

Los pagos únicamente incluirán los primeros tres trimestres del año calendario, realizando el pago el mes siguiente inmediato, el último trimestre se liquida con el pierdo anual. Los documentos que respaldarán la declaración definitiva anual será, los estados financieros, los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado –IVA las constancias de retenciones pagadas, los contribuyentes que la ley no les obliga a llevar contabilidad completa deberán detallar los ingresos y gastos para poder presentar los registro cuando la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- lo solicite.

Los inscritos en este régimen también están obligados a llevar un control sobre sus activos fijos y mercaderías, y este se logrará a través de la valuación de inventarios regulados los siguientes métodos en el Artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: “La valuación de la existencia de mercancías al cerrar el período de liquidación anual debe establecerse en forma consistente con alguno de los métodos siguientes: 1.



Costo de producción. 2. Primero en entrar primero en salir (PEPS). 3. Promedio ponderado. 4. Precio histórico del bien. Para la actividad pecuaria puede utilizarse los métodos indicados anteriormente y además el método de costo estimativo o precio fijo". Además, debe contener las facturas que emita para sus actividades la anotación sujeto a pagos trimestrales. Elaborar los inventarios cada semestre enviándolos vía electrónica a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- la primera en el mes de enero, y la segunda en el mes de julio del año calendario. Llevar contabilidad completa con los respaldos que la ley requiere.

Este régimen realiza su liquidación calculando el impuesto sobre la ganancia que obtendrá al finalizar el período fiscal, proporcionándole la ley la ventaja de poder deducir los gastos que realizó para su actividad comercial, abonando los pagos trimestrales que llevó a cabo durante el año obteniendo al final el resultado que deberá pagar.





CAPÍTULO IV

4. Falta de aplicación del principio de igualdad en el ajuste gradual del impuesto sobre la renta

El principio de igualdad se encuentra constitucionalmente establecido para que a todos los habitantes de Guatemala se les apliquen cargas tributarias justas. Respecto de este principio, la Corte de Constitucionalidad ha indicado en el expediente 1533-2011: “El principio de igualdad significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a uno de los que se concede a otros en iguales circunstancias y al interpretar el Artículo 4 constitucional se señala la imposición que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma y que la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en circunstancias iguales, sean estas positivas o negativas; que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley, lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben de tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias.

De allí surge la importancia de establecer claramente el principio de igualdad en materia tributaria para que las cargas específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no sean soportadas por un pequeño sector de la población guatemalteca, y el impuesto sea aplicado por igual a los contribuyentes que tengan igual situación comercial. Evitando el abuso de la aplicación de exenciones y donaciones de los contribuyentes



especiales justifican para reducir el pago de la carga tributaria. Además, los medios de presión que ejerce la Superintendencia de Administración Tributaria cuando realiza las auditorías o revisiones son evidentemente imparciales, debido a que fiscaliza con frecuencia al contribuyente que realiza el pago al final del ejercicio fiscal.

4.1. Antecedentes

Los orígenes del derecho y el control que ejerce sobre los ingresos tienen sus antecedentes en el derecho romano, desde finales de la monarquía y principios de la época romana, la recaudación debería de cubrir todos los gastos de un gran imperio romano, pues uno de sus objetivos era extenderse y propagar su reinado. Por eso, en el tiempo de la República se necesitaba de los magistrados cuestores que controlaban la recaudación de los impuestos, los magistrados censores, que controlaban el número de pobladores a través de los censos, verificando aspectos económicos.

Es importante mencionar que las centurias eran acuerdos de poder, dirigidas por los patricios como parte de la población pudiente, pero con el crecimiento de la población fueron incorporándose los plebeyos, siendo las centurias uno de los mecanismos económicos más eficientes que los gobiernos utilizaron en esa época.

En Guatemala los antecedentes de la fiscalización se originaron en los aborígenes mayas, pero han sido poco conocidos hasta la actualidad debido a la conquista española que viene a imponer métodos propios de recaudación, el ente encargado para



ello era la casa de contratación de Sevilla, pues controlaba todo lo referente al tráfico e incluso fue declarado como mercado reservado de castilla. Sus orígenes se registran en el consejo de Indias al iniciarse la colonización en Cuba, esos asuntos estaban directamente a cargo del rey, quien se asesoraba de un consejo denominado consejo de Castilla. Con la conquista lo que los reyes perseguían era que los pueblos conquistados pagaran tributos y contribuyen a la expansión y mantenimiento del reinado. En Guatemala desde el siglo XV han existido vías económicas con Centroamérica, comercializando con los mercados regionales varios tipos de productos y animales como el ganado y el cuero, en esta época el tributo se pagaba en especie.

De aquí la obligación de dar parte de lo que obtenían al Estado, logrando así abolir la esclavitud, pues la recaudación mantenía las estructuras y los gastos del gobierno. Según la historia la primera tasación de tributos se realizó durante el año mil quinientos treinta y seis al año mil quinientos cuarenta y uno.

“El tributo, reconocimiento de la relación de dominación y aplicado principalmente a la población indígena, se volvió la base fundamental de la economía y la hacienda pública, ello evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en la política discriminatoria y regresiva, producto de la estructura del poder colonial.”³⁰

Luego durante la época colonial surge la diputación provincial, quien se encargó de la recaudación y administración de todos los ingresos del Estado. Con la firma de la

³⁰ Instituto de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala.** Pág. 45.



Independencia en 1825 el ente encargado se le denominó Dirección General de Hacienda. Posteriormente, en el año 1945 cambia de ser la Secretaría de Hacienda y Crédito a ser El Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En 1971 cuando el Congreso de la República hace la división de las funciones para el mejor funcionamiento de la recaudación surge el cambio de nombre quedando establecido como Ministerio de Finanzas Públicas. Las atribuciones de este ministerio eran todo lo relacionado a la política fiscal y financiera del país, este ministerio se crea por el Decreto número 106-71 del Congreso de la República en el año 1980 y el trabajo de recaudar los tributos se canalizaba por medio de la Dirección de Rentas Internas.

En el año 1998 se crea la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- este ente es actualmente el encargado de velar por el cumplimiento de pago de tributos, por la correcta aplicación de las leyes en materia tributaria y de iniciar los procesos correspondiente cuando se detecta el incumplimiento del pago de los tributos o la errónea aplicación de las leyes específicas.

En el año 2010, surge una reforma significativa en materia tributaria como lo es la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual está vigente, y cuyo objeto específico es que todos los guatemaltecos que realicen actividades lucrativas generen el pago de este impuesto. Con esta reforma surgió mucha incertidumbre debido a que los empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria desconocían la ley, afectando esto directamente al contribuyente que se presentaba en las instalaciones



recibiendo casi siempre instrucciones de procedimientos equivocados, es por ello que ante de la falta de aplicación del principio de igualdad en el pago del Impuesto Sobre la Renta radica en la falta de capacidad de los empleados del ente recaudador.

4.2. Sujetos con facultades para iniciar reformas de las leyes

El fundamento constitucional para la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es el Artículo 171 inciso a: “Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes.” Además, el Artículo 1 de la Ley del Organismo Legislativo indica: “La presente ley tiene por objeto normas las funciones, las atribuciones y el procedimiento parlamentario del Organismo Legislativo. La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, integrado por diputados electos directamente por el pueblo en sufragio universal, por el sistema de lista nacional y de distritos electorales. Toda iniciativa o reforma debe presentarse al Congreso de la República en forma escrita, para que sean conocidas en las sesiones del congreso y así se forme la comisión que estudiara el proyecto de ley. Las iniciativas o reformas de las leyes pueden provenir de los diputados, de los Organismos de Estado”.

4.3. Análisis del principio de igualdad con la legislación mexicana y la legislación guatemalteca

Cuando se realiza el análisis de la legislación mexicana respecto al principio de igualdad y se compara con la legislación guatemalteca, en México se regula que el



principio de igualdad, filosóficamente lo toman de Platón, enfocando el principio de igualdad como la aplicación de justicia, los juristas mexicanos lo ven como un principio normativo, pues lo establece su legislación, porque no siempre lo que se encuentra normado es aplicado a todos los ciudadanos, sino que dependerá de las circunstancias y de las personas a quienes se les esté aplicando justicia.

Realmente la aplicación de la norma en ambos países es difícil de comprender porque como lo describen en México, dependerá de las circunstancias y de las personas, en Guatemala es lo mismo.

Guatemala tiene regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo cuatro el principio de igualdad, pero hay casos como la Ley del Impuesto Sobre la Renta que omite este principio constitucional y regula situaciones diferentes para contribuyentes que tienen los mismos derechos y obligaciones.

Ambas legislaciones históricamente, toman sus bases en la Revolución Francesa y en el Código Napoleónico, buscando ambos países la abolición de los señores feudales y la esclavitud, beneficiando a los Estados con la libertad, igualdad, y fraternidad entre todos los ciudadanos, buscando crear un gobierno democrático.

Por eso, el derecho constitucional busca que la aplicación de la norma tenga como prioridad el bien común, estableciendo los derechos y regulando sus obligaciones y a su vez aplicando las sanciones correspondientes por el no cumplimiento.



4.4. Causas que violentan el principio constitucional de igualdad

Se han evidenciado varios fallos de la Corte de Constitucionalidad, en los cuales se ha demostrado la violación del derecho de igualdad y entre ellos se encuentra la sentencia del doce de septiembre de mil novecientos ochenta y ocho expediente 192-88: “Los formularios para la declaración jurada de rentas. En caso concreto se impugnó el formulario DRISR-07 y el instructivo denominado asalariados deben presentar declaración jurada ante el patrono y están regulados con carácter oficial, adquieren una fuerza ordenadora, general y enmarcadora de la actividad del contribuyente, por lo que son susceptibles de ser impugnados por vía de inconstitucionalidad.” El segundo fallo que se citará es el relacionado a los planes de previsión social en cuanto siguen siendo deducibles como antes de la reforma del Decreto 4-2012 quedando así: “Los planes de previsión social de capitalización individual a que se refiere esta literal, deberán corresponder expresamente a planes de previsión para jubilados y contar con la debida autorización de autoridad competente para funcionar como tales”.

“Otro Artículo que entra a discusión es el Artículo 3 del Decreto 4-12 en relación a la deducción de costos y gastos “....si se deja reserva interpretativa de que, en cuanto a los contribuyentes que estuvieron inscritos antes del veinticuatro de febrero de dos mil doce, dentro del régimen especial contenido en el Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al momento de la liquidación respectiva del período impositivo correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, la cual formalmente deben presentar dentro de los meses de enero a marzo del año dos mil



trece. Determinarán el pago del impuesto sobre la renta que les corresponde, conforme a su renta imponible que resulte de la depuración de su renta bruta, de acuerdo a las deducciones establecidas en el Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del Decreto 26-92 del Congreso de la República, sin tomar en cuenta la reforma dispuesta en el Artículo 3 referido.” Las causas se reflejan en los fallos de la Corte de Constitucionalidad, existiendo violación al principio de igualdad, debido a que el ente recaudador actúa de en forma impositiva, sin tomar en cuenta que la recaudación será más eficiente si es basada en la justicia tributaria, y el trato de igual a los que son iguales, en las mismas condiciones.

El guatemalteco que tiene propietario de una empresa pequeña o mediana o el profesional que presta servicios lucha por cumplir con el pago de los tributos, pero la economía en el país es tan precaria que dificulta el obtener grandes ingresos, sumado a esto el cumplimiento de leyes que dan privilegios a los grandes comerciantes los cuales pueden deducir el pago de sus impuestos haciendo donaciones que rebajan directamente sus impuesto, al final quien paga más es el que tiene menos ingresos.

4.5. Incumplimiento de principios constitucionales por el ente recaudador

Precisamente el trabajo de tesis se fundamenta en el Artículo cuatro de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece el derecho de igualdad, hace que todos los hombres y mujeres sean iguales para el Estado de Guatemala, que la aplicación de cualquier ley en forma diferente a un ciudadano violenta el derecho



constitucional de igualdad. Para comprender mejor que es igualdad se puede definir en una forma sencilla como el trato por igual a todo ciudadano no importando a que raza pertenezca, su edad, su sexo o su clase social, todos podrán exigir los mismos derechos y obligaciones. Es importante conocer los derechos como ciudadanos para exigir al Estado o a las entidades que lo representen, los respeten y cumplan. Actualmente, los datos que reflejan en Guatemala respecto al tema se originan en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- debido a la forma en que la entidad está aplicando la ley del impuesto sobre la renta específicamente en el pago de dividendos en especie. Cuando se habla de dividendos es dar en partes iguales resultado de las ganancias que obtiene una empresa, pero lo que se discute es que las ganancias que se incrementan al capital de la empresa no son un hecho generador, sobre el cual se puede calcular el impuesto sobre la renta.

Cuando se establece el pago de dividendos en especie, esto se debe a que los socios han aumentado su capital incorporando los dividendos o ganancias los cuales se han transformado en inmuebles, equipos, maquinarias, edificios, pero nunca efectivo, regularmente son sociedades legalmente establecidas en Guatemala, pero pequeñas y no poseen la capacidad económica para hacer el pago a sus accionistas casi siempre personas individuales sin más empresas, obligándolas a pagar con el patrimonio que la empresa ha acumulado durante todos los años de operación.

Existe otro tipo de pago, que es el pago de dividendos, esto es cuando la sociedad legalmente establecida en Guatemala, paga los dividendos en efectivo. El pago en



efectivo es el que genera el impuesto sobre la renta, regularmente son accionistas corporativos que poseen mucha capacidad económica y lo más importante es inmediata. Aquí es donde surge la violación al principio de igualdad porque la cantidad que puede generar de ganancias una u otra sociedad es la misma. No hay diferencia en el beneficio que obtienen ambas sociedades en la captación de las ganancias, pero la ley aplica únicamente el pago a la empresa que realizará la retribución de los dividendos en efectivo.

La Superintendencia de Administración Tributaria violenta claramente el principio de igualdad cuando obliga al contribuyente o accionista que recibe la retribución de las ganancias o dividendos en efectivo al pago del impuesto sobre la renta y el accionista que recibe la retribución de las ganancias o dividendos en especie no genera pago de impuesto sobre la renta, porque la retribución se realiza casi siempre con inmuebles, edificios, maquinarias o equipos.

4.6. Descripción de la reducción gradual y del ajuste gradual que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta

El fundamento legal es el Artículo 172 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Reducción gradual del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta para el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I, se reducirá gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de este régimen, en la forma siguiente:



Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será del treinta y uno por ciento (31%). Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de dos mil catorce (2014), el tipo impositivo será el veintiocho por ciento (28%). 3. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de dos mil quince (2015) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”

El Artículo 173 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica: “Transitoriamente el tipo impositivo para el rango de renta imposible mensual de Q.30,000.01 en adelante, del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente de la forma siguiente: 1. Del uno (1) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será de seis por ciento (6%). Del uno (1) de enero al treinta y uno de diciembre (31) de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.”

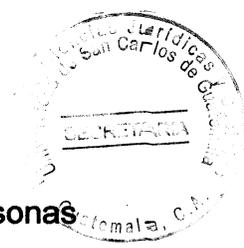
Al describir la normativa en la cual se ve claramente la diferencia que hace la Superintendencia de Administración Tributaria para el cálculo de un mismo impuesto, en el primero se reduce el porcentaje iniciando desde el año dos mil trece finalizando esta reducción en el ejercicio fiscal del año dos mil quince, aquí se puede deducir los costos y gastos que la ley establece. En el segundo régimen se da un aumento gradual



del porcentaje, iniciando de igual manera en el año dos mil trece finalizando en el año dos mil catorce, siendo un cálculo y pago directo que no da margen a ningún tipo de deducción. Los principios constitucionales, como el de igualdad establece que todos deben ser tratados por igual, aquí la ley tiene un solo objeto el cobro del impuesto a las personas individuales, jurídicas y entes que realicen una actividad que genere ingresos, debería de ser aplicada a todos los contribuyentes por igual, y no tener divisiones de regímenes que favorecen a los contribuyentes especiales, los cuales se aprovechan de las donaciones o reducción de los costos y gastos establecidos para evadir el pago del tributo.

No es lo mismo cobrar un seis por ciento al contribuyente que apenas llega a los treinta mil quetzales, que cobrar un veinticinco por ciento a la macro empresa que busca deducir todo lo que puede aprovechándose de la capacidad económica, que le permite hacer donaciones las cuales deducen el pago al fisco. Para que Guatemala tenga cargas tributarias justas es necesario que el ente recaudador, busque especializarse no solo en materia de tributos, sino también comprender los principios constitucionales que rigen la legislación para evitar violentarlos.

El impuesto sobre la renta realiza el pago en forma directa a las cajas fiscales a través de las entidades bancarias quienes están facultadas para hacer el cobro del impuesto que el contribuyente en forma voluntaria realiza, otra forma es por medio de las retenciones, que se recauda a través de los mismos contribuyentes a los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- autoriza fundamentada en la ley



relacionada. Lo que busca este tributo es regular todas las actividades que las personas individuales o jurídicas grabando el impuesto sobre las ganancias obtenidas, en el caso del régimen sobre utilidades lucrativas y sobre las ventas o ingresos en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. Cuando se violenta la credibilidad del Estado, como está sucediendo actualmente con los casos de defraudación aduanera en el caso denominado la línea, la estructura criminal ha venido a aumentar los índices de evasión, creando en el país caos económico debido a que las personas a las cuales por elección popular, encargadas de cuidar y dar buen uso a los ingresos del Estado están siendo procesados por favorecer a un grupo de empresas las cuales evaden impuestos en cantidades millonarias, perjudicando a toda Guatemala, las cargas tributarias se distribuyen en los sectores de la población más vulnerables siendo el caso de las empresas medianas y pequeñas que no tienen la capacidad de negociar con estos delincuentes para pagar menos impuestos.

Este es uno de los factores que influye principalmente en que la Ley del Impuesto Sobre la Renta violente el principio de igualdad, es claro que de ser declarados culpables pues tendrán que cumplir una condena, pero también es importante analizar a los otros sujetos que intervienen en la creación de esta situación de caos, los empresarios, quienes aún no han sido investigados plenamente, existen indicios de investigaciones por lo que se escucha a través de los medios.

Sin embargo, este tipo de acciones perjudica el que hacer de la economía nacional, dejando en un estado de indefensión a todos los guatemaltecos que buscan



honradamente que sus empresas o negocios funcionen, debido a que cuando las grandes empresas evaden tienen la ventaja de poder ofrecer en el mercado productos a menor precio, creando competencia desleal, buscando por medio de las exenciones y las donaciones reducir impuestos. Medios legales para que la aplicación de la ley sea injusta porque el contribuyente pequeño no puede competir aplicando este tipo de excepciones de pago que la ley otorga.

Cuando se reforma la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el año dos mil doce a través del Decreto 10-2012, se regulan porcentajes en los cuales el régimen opcional simplificado sobre actividades lucrativas, va aumentando los porcentajes iniciando en el año dos mil trece y finalizando en el dos mil catorce, nace la violación al principio de igualdad pues calcula al inicio un seis por ciento luego lo aumenta al siete por ciento, dando la opción al contribuyente de ir abonando estos pagos para que al final del ejercicio fiscal solo realice el reporte de todos los pagos hechos durante el período de imposición. Sin embargo, este régimen no puede deducir ningún gasto que genere sus operaciones. El actuar del ente recaudador en este régimen es pasivo pues los contribuyentes que están inscritos bajo este régimen difícilmente son fiscalizados con la severidad por el ente recaudador.

Al comparar el régimen sobre actividades lucrativas, acá el porcentaje va deduciendo a partir del año dos mil trece finalizando en el año dos mil quince, realizando pagos trimestrales los cuales se abonarán al cálculo del impuesto al final del ejercicio fiscal, en este régimen se pueden deducir todos los gastos que sean comprobados que sirvieron



para realizar la actividad comercial, este tipo de contribuyentes son severamente fiscalizados. Es claro que la carga tributaria según los principios constitucionales, debe ser aplicada a los guatemaltecos, por igual, no dejando el peso de la recaudación al sector vulnerable, pues como lo regula la misma ley su objetivo es que todos paguen según los ingresos que obtengan en la realización de sus actividades comerciales. Pero qué pasa cuando la misma ley favorece a unos y castiga a otros, crea un estado de indefensión violentando el derecho de los contribuyentes a tener cargas tributarias justas.

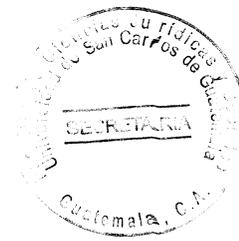
Los criterios que la Corte de Constitucionalidad han dado a conocer las arbitrariedades que el ente recaudador ha cometido, pero vale la pena mencionar que la creación o reformas de las leyes en materia tributaria no son responsabilidad exclusiva de quien las aplica, aquí se involucran los organismos estatales que aprobaron estas reformas. Cuando entran a conocer las leyes que regulan las cargas tributarias la mayoría de los legisladores no son expertos en la materia y aprueban leyes que violentan principios constitucionales debido a la falta de conocimientos en la aplicación de las mismas.

Expertos como los peritos contadores, que son los que llevan a la práctica el cumplimiento de ley y los contadores públicos y auditores, que son los especializados en el conocimiento y procedimientos de las leyes tributarias, pero carecen de conocimientos jurídicos que complementen su ejercicio profesional. Es necesario que las personas que personas encargadas del estudio de las leyes en materia tributaria se complementen y puedan garantizar no solo el pago de los tributos, sino también



proteger al contribuyente de los impuestos abusivos que favorecen al que más tiene y condena al guatemalteco que con esfuerzo quiere que su negocio crezca. La Ley del Impuesto Sobre la Renta debe de aplicarse garantizando el principio de igualdad, dando un trato justo, a los guatemaltecos que buscan cumplir con sus obligaciones.

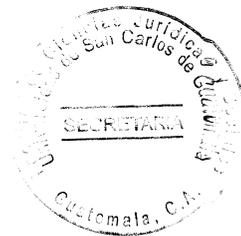
Es necesario que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vaya regulando proporcionalmente estos porcentajes, y aplique la norma constitucional, que establece que cuando una ley está violentando un derecho plenamente establecido debe de buscar por medio de los mecanismos regales restaurar estos derechos.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El ente recaudador ha incumplido en la aplicación del principio constitucional de igualdad, cuando exige el pago regulado en el Artículo 104 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, realizando cobros sobre dividendos únicamente cuando el reparto se realiza en efectivo, no aplicando el impuesto cuando el pago se realiza en especies. La Ley del Impuesto Sobre la Renta debe cumplir con el objeto establecido en la norma, siendo motivo de análisis los artículos 172 y 173, por aplicar una reducción gradual y un ajuste gradual según sea el régimen del impuesto.

Se demuestra que el ente recaudador debe de buscar capacitar al personal operativo y asesores jurídicos para que se conozca el derecho constitucional y así evitar la violación de los principios, como lo han demostrado los diversos fallos emitidos por la Corte de Constitucionalidad. Las leyes deben aplicarse basadas en los principios y valores que fundan la norma máxima del país, pese a ello se aprueban reformas como la del Decreto 10-2012, que otorga mecanismos para evadir el pago directo al fisco, como lo son las donaciones, las cuales se reducen en su totalidad del impuesto que el contribuyente debería pagar. Es importante fomentar la cultura tributaria para que los guatemaltecos cumplan con sus obligaciones, reflejando el Estado que los ingresos que obtienen de los tributos, son utilizados para mejorar la educación, dar mejor servicio en los hospitales, haciendo que Guatemala logre superar los índices de analfabetismo y subdesarrollo en el que se encuentra.





BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1979.

FLORES JUÁREZ, Juan Francisco. **Constitución y justicia constitucional**. Guatemala. 2ª. ed.: Ed. Impresos de Guatemala, 2014.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. México, D.F.. 3ª. ed.: Ed. UNAM, 2002.

Instituto de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala. 5ª. ed.: Ed. Mayté, 2011.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala. 3ª. ed.: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2009.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Guatemala. 2ª. ed.: Ed. arte + arte, 2006.

PEREIRA-OROZCO, Alberto, RICHTER, Marcelo Pablo Ernesto. **La constitución**. Guatemala: Ed. de Pereira, 2009.

PEREIRA-OROZCO, Alberto, RICHTER, Marcelo Pablo Ernesto. **Derecho constitucional**. Guatemala. 5ª. ed.: Ed. de Pereira, 2010.

PRADO, Gerardo. **Derecho constitucional**. Guatemala. 3ª. ed.: Ed. Fénix, 2003.

QUISBERT, Ermo. **Derecho constitucional, principios constitucionales**. Bolivia. 3ª. ed.: Ed. La paz Bolivia, 2006.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Introducción al estudio del derecho**. Guatemala. 4ª. ed.: Ed. Universitaria, 2010.



Legislación:

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

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente Decreto número 1-86, 1986.

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

Ley del Organismo Legislativo. Decreto número 63-94 del Congreso de la República de Guatemala, 1994.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta jurisprudencial número 18, 1990.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta jurisprudencial número 54, 1999.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta jurisprudencial número 63, 2001.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta jurisprudencial número 105, 1994.