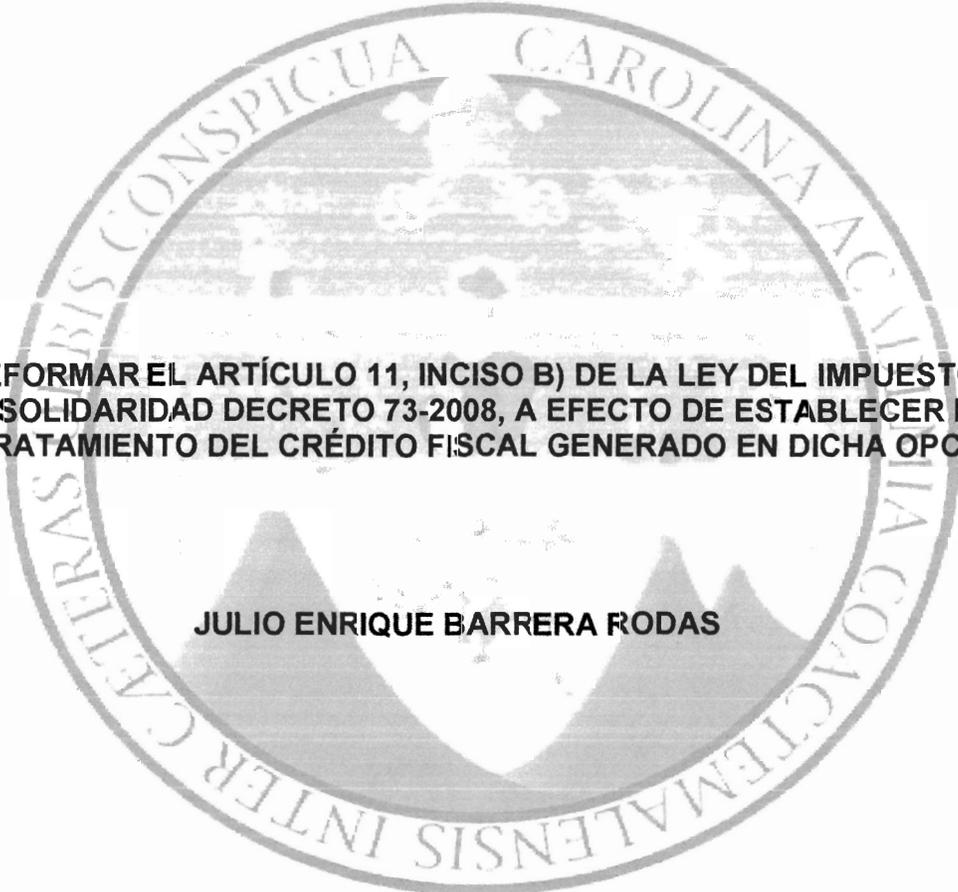


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**REFORMAR EL ARTÍCULO 11, INCISO B) DE LA LEY DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD DECRETO 73-2008, A EFECTO DE ESTABLECER EL
TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL GENERADO EN DICHA OPCIÓN**

JULIO ENRIQUE BARRERA RODAS

GUATEMALA, JUNIO DE 2017

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

**REFORMAR EL ARTÍCULO 11, INCISO B) DE LA LEY DEL IMPUESTO DE
SOLIDARIDAD DECRETO 73-2008, A EFECTO DE ESTABLECER EL
TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL GENERADO EN DICHA OPCIÓN**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JULIO ENRIQUE BARRERA RODAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

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 Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

PRIMERA FASE:

Presidente:	Licda. Iliana Noemi Villatoro Fernández
Vocal:	Licda. Dilia Augustina Estrada García
Secretario:	Lic. Ervin Enrique Dionisio Navarro

SEGUNDA FASE:

Presidente:	Lic. Gorge Mario Yupe Cárcamo
Vocal:	Licda. Carmen Patricia Muñoz Flores
Secretario:	Lic. Marvin Omar Castillo García

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 Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público)



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 24 de julio de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, GUILLERMO ESPAÑA MERIDA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JULIO ENRIQUE BARRERA RODAS con carné 200816647
 intitulado REFORMAR EL ARTÍCULO 11 INCISO B) DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DECRETO
73-2008, A EFECTO DE ESTABLECER EL TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL GENERADO EN DICHA OPCIÓN.

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

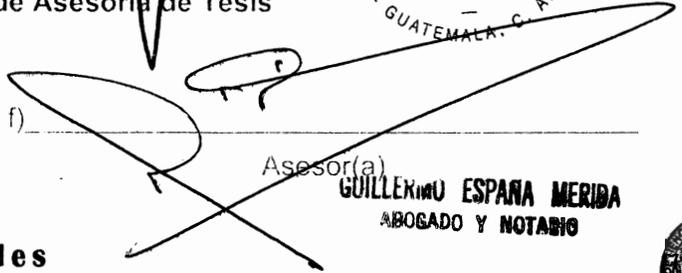
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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



Fecha de recepción 18 / 12 / 2015


 Asesor(a)
GUILLERMO ESPAÑA MERIDA
 ABOGADO Y NOTARIO

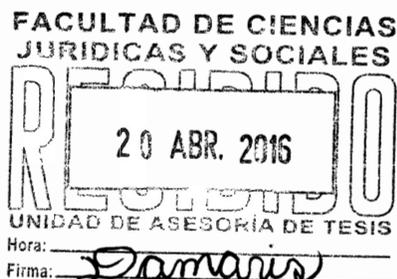


Lic. Guillermo España Mérida Colegiado número 3068
6ª. Avenida 4-83 zona 10, 9º nivel Torre Marfil, Ciudad de Guatemala



Guatemala, 29 de febrero de 2016

Licenciado
William Enrique López Morataya
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente



Licenciado López Morataya:

Según resolución emitida por esa Unidad, se me nombró como revisor de tesis del estudiante Julio Enrique Barrera Rodas, con número de Carné 200816647, del trabajo intitulado: Reformar el Artículo 11, inciso b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008, a efecto de establecer el tratamiento del Crédito Fiscal generado en dicha opción.

Efectuada la revisión de la presente tesis, me permito informarle que el mismo cumple con los requisitos científicos y técnicos necesarios, toda vez que se pudo demostrar la falta de regulación que contiene el mencionado artículo, en cuanto a que figura legal se le debe de dar al Crédito Fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad pagado bajo dicha opción.

Cabe mencionar que el trabajo realizado, fue abordado por medio del método deductivo de investigación; es de resaltar, que en principio explica los términos jurídicos fundamentales necesarios para la comprensión del significado del tributo, los principios doctrinarios en materia tributaria, así como los procedimientos establecidos para la creación, elaboración y reforma de una ley, llegando por último al problema planteado, mismo que es desarrollado y confrontado con los principios y garantías constitucionales que rigen en materia tributarias, los cuales están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. Como consecuencia de lo anterior, se plasma un proyecto de reforma que pretende establecer con claridad el tratamiento al crédito fiscal por concepto de Impuesto de

Lic. Guillermo España Mérida
6ª. Avenida 4-83 zona 10, 9º nivel Torre Marfil, Ciudad de Guatemala



solidaridad, pagado bajo la opción b) del artículo 11 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Por otro lado, en cuanto a la redacción del trabajo de tesis, a mi criterio, fue redactado de manera clara y sencilla, sin descuidar el lenguaje técnico jurídico necesario para la comprensión del texto.

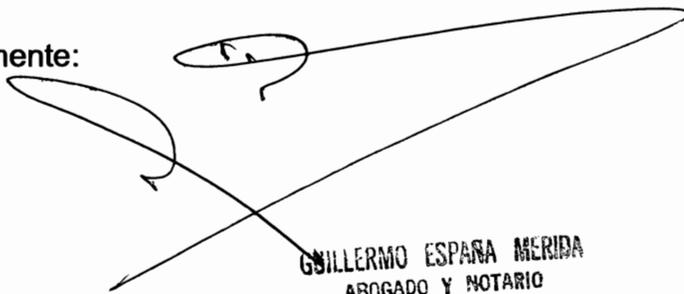
Es oportuno mencionar, que al revisar el presente trabajo de tesis claramente se evidencia la importancia que debe tener, al crear una ley, de observar y respetar los principios constitucionales en materia tributaria, ya que al no ser considerados por parte del órgano correspondiente, trae como consecuencia violación a los referidos principios; por lo que a mi criterio, la conclusión discursiva a la que se arribó en el referido trabajo de investigación es aceptable, así como las recomendaciones propuestas.

Cabe resaltar, que la bibliografía utilizada es correcta para el desarrollo y fundamentación de la presente tesis.

Por lo expuesto, considero que el trabajo de investigación realizado por el estudiante Julio Enrique Barrera Rodas, reúne los requisitos establecidos en el artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que dictamino favorablemente el contenido del trabajo de investigación relacionado para los posteriores trámites de aprobación definitiva. Asimismo, declaró no ser pariente dentro de los grados de ley del estudiante mencionado.

Sin otro particular de momento, me suscribo.

Atentamente:



GUILLERMO ESPAÑA MERIDA
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 02 de febrero de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JULIO ENRIQUE BARRERA RODAS, titulado REFORMAR EL ARTÍCULO 11, INCISO B) DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD DECRETO 73-2008, A EFECTO DE ESTABLECER EL TRATAMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL GENERADO EN DICHA OPCIÓN. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por haberme dado esa luz al final del túnel, por su misericordia, amor y bendición.

A MIS PADRES:

Julio Santiago Barrera y Edna Rebeca Rodas, por sus lecciones de vida y sabios consejos.

AMIS HERMANOS:

Julio Alberto, Julio Cesar, Julio Ricardo, Julio Rodolfo y Edna Dennisse Abril. Especialmente a Julio Ricardo por el apoyo incondicional.

TÍA:

Doris Barrera, por su apoyo en los tiempos difíciles.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por el conocimiento y por la Superación Personal.

PRESENTACIÓN

El presente trabajo, está enfocado básicamente a explicar las clases y características de los tributos, mismos que contribuyen al sostenimiento del Estado para el cumplimiento de sus fines. Una de las principales funciones que realiza el Estado es crear los impuestos, con base a supuestos establecidos en nuestra Carta Magna; para ello cuenta con procedimientos establecidos en ley.

Por su parte, se empleó en el presente trabajo una investigación de carácter cualitativa a efecto de encontrar respuesta al vacío legal que contiene actualmente la Ley del Impuesto de Solidaridad; cabe mencionar, que el Derecho Tributario proviene del Derecho Público, toda vez que uno de los sujetos que intervienen, es el Estado por medio de la Administración Tributaria como el ente destinado a recaudar los impuestos. Es importante resaltar, que debido a la falta de regulación que existe en la Ley del Impuesto de Solidaridad, fue necesario acudir a la Superintendencia de Administración Tributaria con el propósito de recolectar información acerca del criterio adoptado al momento de aplicar la referida ley, todo esto se llevó a cabo durante los meses de julio y agosto del año dos mil quince. Por último, al obtener la información se determinó la falta de uniformidad de criterio de la Administración Tributaria al momento de aplicar el tratamiento del crédito fiscal por Impuesto de Solidaridad, generado en la opción b) del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad. Dicha deficiencia legal, genera falta de certeza y seguridad jurídica.



HIPÓTESIS

Como respuesta tentativa a la investigación, se determina que el Artículo 11 inciso b), de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, por defecto en la técnica jurídica en la que incurrió el legislador al momento de crear la ley, no regula que hacer o como utilizar el crédito fiscal en concepto del Impuesto de Solidaridad generado en dicha opción.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Es de indicar, que mediante las opiniones obtenidas en la Superintendencia de Administración Tributaria, se estableció la laguna legal que existe en el Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, toda vez que en ellas se puede apreciar con claridad que la institución referida únicamente ha creado criterios que regulan la deficiencia legal.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Generalidades de los tributos.....	1
1.1. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria.....	2
1.2. Características de los tributos	5
1.3. Clases de tributos.....	7
1.4. Los impuestos	10
1.5. Origen de los impuestos.....	12
1.6. Definición del concepto de impuestos	16
1.7. Clasificación de los impuestos	19
1.8. Impuestos directos	21
1.9. Impuestos indirectos	24
1.10. Elementos de los impuestos	27

CAPÍTULO II

2. Procedimiento legislativo de aprobación de ley.....	37
2.1. Iniciativa	37
2.2. Discusión.....	39
2.3. Aprobación, sanción y promulgación	41
2.4. Sistema de votación	43
2.5. Sanción	43
2.6. Caso de excepción a la sanción por parte del ejecutivo	44
2.7. Veto.....	45
2.8. Primacía legislativa	46
2.9. Publicación.....	47
2.10. Iniciativa de la vigencia	47
2.11. Vacatio legis.....	49

CAPÍTULO III

	Pág.
3. Antecedentes del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.....	51
3.1. Situación tributaria	54
3.2. Contenido de la ley	55

CAPÍTULO IV

4. Principios tributarios constitucionales.....	61
4.1. Principio de legalidad	61
4.2. Principio de igualdad.....	63
4.3. Principio de justicia tributaria.....	65
4.4. Principio de capacidad de pago	67
4.5. Principio de no confiscación.....	70

CAPÍTULO V

5. Reforma al Artículo 11 inciso b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad.....	73
5.1. Audiencia notificada por la administración tributaria al contribuyente	75
5.2. Opiniones emitidas por la unidad de consulta de la administración tributaria ...	79
5.3. Propuesta de reforma del Artículo 11 inciso b) de la Ley del Impuesto de solidaridad del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	86

CONCLUSIÓN DISCURSIVA	89
------------------------------------	-----------

ANEXOS	91
---------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	111
---------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, se desarrolla con la finalidad de evidenciar la falta de regulación que existe en la Ley del Impuesto de Solidaridad, específicamente en su Artículo 11 inciso b), en virtud que no establece el tratamiento del crédito fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad generado en dicha opción.

Cabe mencionar, que actualmente en la Ley del Impuesto de Solidaridad, en su Artículo 11 inciso b), no regula el tratamiento del crédito fiscal en concepto de Impuesto de Solidaridad, el cual es pagado bajo dicha opción por el contribuyente. Prueba de ello, la Superintendencia de Administración Tributaria en la actualidad no ha unificado criterio respecto de cómo considerar el referido crédito fiscal, lo cual se puede apreciar en la en la hipótesis desarrollada en el presente trabajo.

Es de resaltar, que el objetivo principal de la investigación es evidenciar la falta de regulación que existe en la Ley del Impuesto de Solidaridad, en cuanto a la forma de cómo utilizar el crédito fiscal en concepto de Impuesto de Solidaridad, ya que el legislador no lo contemplo al momento de crear dicha ley.

Con relación al capítulo I, se explica lo relativo al tributo y específicamente a los impuestos; el capítulo II, se refiere al procedimiento de creación de las leyes en Guatemala; el capítulo III, es relativo al crecimiento de la población en Guatemala y hace especial énfasis a la necesidad de crear el Impuesto de Solidaridad; el capítulo IV, se refiere a los principios constitucionales, los cuales regulan aspectos en materia tributaria; en el capítulo V, básicamente se explican los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria, asimismo, se encuentra un modelo de proyecto para reformar la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Uno de los dos métodos desarrollados en el presente trabajo, es el método deductivo, ya que por medio de él se parte de lo general hasta llegar a lo particular, es decir, que a través de dicho método se infiere de algo observado a partir de una ley general. Por su parte, otro de los métodos utilizados es la investigación bibliográfica, ya que fue necesario contar con definiciones de varios autores para tener más amplio el tema que fue desarrollado.

Es de indicar, que es de suma importancia la investigación realizada, toda vez que por medio de ella se evidencia las arbitrariedades e ilegalidades por parte del ente fiscalizador; y por otra parte existe una clara violación a los principios constitucionales garantizados en la Carta Magna. Lo anterior, se produce debido a que la Ley del Impuesto de Solidaridad no establece qué hacer con el crédito fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad que es pagado en efectivo bajo la opción de acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, el cual ésta regulado en el Artículo 11 inciso b) de la referida ley.

Por lo expuesto, el presente trabajo tiene como finalidad evidenciar la falta de certeza y seguridad jurídica que provoca la falta de regulación del tratamiento del crédito fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad, cuando el mismo es pagado bajo la opción b), del artículo 11 de la mencionada ley.

CAPÍTULO I

1. Generalidades de los tributos

Para comprender de mejor manera el contenido del presente trabajo, resulta necesario definir el concepto de tributo, desde el punto de vista doctrinal, lo que conlleva a citar diferentes autores; también es importante hacer mención sus características, clases y tipos que son propias del tributo, en virtud que es imperativo conocer los conceptos que se encuentran contenidos en la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, previo a realizar el análisis de reforma del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Se puede definir al tributo como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Otra definición similar indica que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Según nuestra legislación en materia tributaria, el concepto tributo aparece estructurado como una prestación obligatoria y se puede definir como: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma"¹; en ese

¹ El Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID)

mismo sentido la doctrina lo define como: “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado (entendiendo en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades)”.²

Resulta oportuno, citar la lo expuesto por el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge, el cual define al tributo, como: “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.³

Por su parte, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 9, lo define como: “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

1.1. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

La relación jurídica tributaria: La relación jurídica tributaria es aquella que existe entre el Estado como ente acreedor, y el particular o contribuyente como obligado a cumplir con una prestación a favor del Estado. Al respecto, Sergio Francisco de la Garza sostiene que: “La realización de diversos supuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el

² García Vizcaino. Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 41.

³ Giuliani Fonrouge. Carlos. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 451.

cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias”.⁴

Con relación al nacimiento y configuración de la relación tributaria, la legislación de la materia grava al sujeto pasivo de ésta mediante la configuración de un hecho determinado en la misma ley, y es al encontrarse el sujeto pasivo en ese hecho previamente determinado en la ley, que adquiere el carácter de deudor del fisco, de contribuyente, puede decirse que es en ese momento en que nace ésta relación.

El tratadista Jacinto Faya ha apuntado que: “la relación jurídica tributaria nace al actualizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la ley para un determinado tributo. Al propio tiempo como se realiza la situación jurídica o de hecho, nace la obligación de declararla a la Administración Fiscal. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria. El acto de imposición es una resolución de carácter administrativo por la cual el fisco señala el importe que concretamente debe pagar el contribuyente. Esta imposición no es de carácter interpretativa, pues no es competente

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 451.

la Administración para interpretar las leyes. Con base a una ley fiscal, la administración solo se limita a fijar la pretensión tributaria del fisco. Esta imposición es la liquidación o determinación del crédito fiscal, etapa en la que se concretiza y cuantifica la obligación del contribuyente”.⁵

La relación tributaria y la obligación tributaria son dos cosas distintas, ya que puede existir una relación tributaria, sin que ello de lugar al nacimiento de la obligación tributaria. La primera impone obligaciones a las dos partes, tanto al contribuyente como al Estado, mientras que la segunda está a cargo del sujeto pasivo, nunca del activo. De manera que, la relación jurídica tributaria está formada por el conjunto de obligaciones que se deben entre sí, tanto el sujeto pasivo que es el contribuyente, como el Estado que es el sujeto activo, las cuales se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria, es decir que la relación tributaria la integran el deber jurídico del contribuyente de cumplir con la obligación tributaria, y la potestad del Estado de reclamar ese cumplimiento, sin perder de vista la obligación del Estado de utilizar los fondos obtenidos de la tributación para el cumplimiento de sus fines.

Con relación a la obligación tributaria, nuestro Código Tributario, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 14, la define como: “un vínculo jurídico de carácter Personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter

⁵ Faya Viesca, Jacinto. **Finanzas públicas**. Pág. 141.

personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

1.2. Características de los tributos

Se pueden definir como todas aquellas particularidades propias de éste tipo de prestaciones. A continuación se desarrollan dichas características:

a) Son una prestación en dinero

Los tributos son una prestación en dinero, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.

b) Su exigibilidad

El tributo es exigible forzosamente por el Estado, su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido.

c) Se fundamentan en el principio de legalidad

La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad, y ello quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un

impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados.

d) Proviene del Estado

La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el Poder Legislativo, a través del cual nacen las leyes que establecen la carga tributaria, y el Poder Ejecutivo encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

e) Son personales

Los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica y es a partir de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado que surge un vínculo jurídico entre el Fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento más importante con que cuenta el Estado, por los que llega a cubrir un alto porcentaje del presupuesto nacional. Se caracterizan además por su fácil recaudación y alto rendimiento. En cuanto a su finalidad, es preferible entender que ellos, al igual que todos los recursos fiscales, están destinados en general tanto a cubrir las cargas públicas como a perseguir objetivos extra fiscales, sociales o económicos.

1.3. Clases de tributos

Son todas aquellas especies de tributos que existen, en general todos los tributos tienen una estructura común, se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, son obligatorios, y su objeto es una prestación en dinero, sin embargo, algunos de ellos se diferencian a partir de la mayor o menor evidencia en la contraprestación o beneficio que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo o a partir del presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen. Así, los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones.

a) El impuesto

El impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligado a su cumplimiento.

En cuanto a la definición de impuesto, el autor Guillermo Ahumada opina que: “es una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”.⁶

⁶ Ahumada, Guillermo. **Tratado de la finanzas públicas**. Pág. 249.

Puede decirse entonces que, el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de personas individuales o físicas, y morales o jurídicas de derecho privado y de manera eventual de derecho público, según sus facultades contributivas, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la satisfacción de las cargas públicas del Estado, con la intervención del poder público.

Se puede observar que, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir, que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; sin embargo, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar el beneficio o contraprestación que el obligado pueda recibir del cumplimiento del mismo.

Resulta importante señalar lo que para el efecto define nuestra legislación, respecto al concepto de impuesto, por lo cual el Artículo 11 del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, establece: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente".

b) El arbitrio

El arbitrio no es más que un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades, tiene los mismos elementos que los impuestos con la variación del destino que se da a los recursos obtenidos en la recaudación.

c) La tasa

Es una clase de tributo en la cual el sujeto pasivo efectivamente recibe una contraprestación específica por parte del Estado en forma de un servicio público. Para el autor Jorge Macón la tasa puede definirse como: “una prestación pecuniaria que el contribuyente está obligado a pagar por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público. En las tasas, la obligación del pago surge cuando el servicio es puesto a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice, el concepto de tasa supone un grado de voluntariedad del usuario para utilizar este servicio y soportar la tasa, además supone obtener una prestación directa e individual de parte del Estado. El costo o precio de este tributo no debe ser superior al precio de costo del servicio o actividad estatal que se presta por el Estado, en relación al contribuyente deudor”.⁷

La tasa es similar al peaje, porque el pago que exige la municipalidad va acompañado de una contraprestación, en este caso, la voluntad del sujeto tiene menor relevancia pues se trata de un servicio que usualmente utiliza.

d) Las contribuciones

La contribución es un tributo cuyo sujeto pasivo es el propietario de un bien inmueble y en el que la obligación tributaria surge como consecuencia del aumento del valor de dicho bien inmueble, aumento originado por la realización de una obra pública. Para Jorge Macón la contribución es: “el tributo que afecta al propietario de un bien inmueble

⁷ Macón, Jorge. **Economía del sector público**. Pág.138.

y que deriva del aumento del valor de dicha propiedad por la realización de obras públicas”.⁸

Por su parte, el Artículo 13 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, distingue dos clases de contribuciones: la contribución especial y la contribución por mejoras, y define la contribución especial como: “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”; dicho código define la contribución por mejoras como: “la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Es importante desarrollar y comprender el tema relacionado a los Impuestos; por tal motivo a continuación se describe en que consiste esta acepción.

1.4. Los impuestos

Guatemala, como cualquier país del mundo, encuentra en la institución de los impuestos, su principal fuente de recursos, porque a través de los pagos que hacen los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el Estado obtiene los

⁸ *Ibid.* Pág.134.



recursos necesarios para cumplir con la función esencial que le asigna la Constitución de la República de Guatemala, y que es la búsqueda del bien común. Esto únicamente se logra mediante la satisfacción de sus necesidades públicas y son las grandes mayorías las que desean tener acceso a la satisfacción de sus necesidades, que el Estado debe atender mediante la prestación de los servicios públicos; la existencia de estos servicios, independientemente de lograr su objetivo constitucional, únicamente le generan gasto al Estado, que debe quedar debidamente contemplado dentro del presupuesto de la República y el cual se atiende esencialmente con los recursos derivados de los impuestos.

Mediante la existencia de los impuestos, el Estado puede gravar cualquier clase de economía y cada quién pagará de acuerdo a la capacidad económica que va a tener, haga uso o no, de los servicios públicos que este ente presta. En materia impositiva, lo esencial es que el sujeto pasivo se encuentre dentro del hecho generador que establece la ley tributaria, para que de inmediato le surja la obligación principal del pago del impuesto, y si no lo realiza dentro del elemento temporal que la ley tributaria señala, se hace acreedor al pago de sanciones de carácter pecuniario, como lo es el caso de las multas e intereses; siendo en la actualidad las primeras, una obligación que llega incluso, al pago del 100% del impuesto omitido.

Estas sanciones han cobrado mucha relevancia en los últimos años en el ámbito tributario guatemalteco, con la modernización que se ha hecho de los sistemas de fiscalización, que ha implementado la Superintendencia de Administración Tributaria, apoyada por los software de los sistemas informáticos que posee, que le permiten, mediante controles

cruzados, corroborar desde el mismo escritorio del fiscalizador, quienes no han cumplido con sus obligaciones tributarias o mediante el uso de software para análisis de riesgo, que les permite ir directamente a fiscalizar a contribuyentes, en los que de acuerdo al criterio de sus análisis, se encuentran evadiendo el pago de los impuestos.

1.5. Origen de los impuestos

Los impuestos son tan antiguos como el hombre, y si bien es cierto, en las épocas antiguas no tenían la importancia que actualmente tienen, si se utilizaban para gravar a las personas, por ejemplo en el Código de Hammurabi, en la edición preparada por Federico Lara Peinado, se señala que: “Especial vigilancia dedica la administración hammurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie o en metálico y en fin, a toda la gestión del dominio imperial, llegándose a modificar el calendario, que unifica e incluso en amplias zonas la indumentaria”; también señala: “Año 1155 (a.C.) aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte”.⁹

En ese mismo Código se regulaba la facultad de otorgar moratorias y condonaciones de deudas; a ese respecto en él indica: “Singular importancia alcanzan con las tablillas que recogen fragmentariamente determinadas leyes referente a la práctica de la moratoria o prórroga para solventar una obligación ya vencida o aún pendiente, y la práctica de la condonación de deudas y obligaciones por parte de la autoridad real... de los nueve

⁹ Lara Peinado, Federico. **Código de Hammurabi**. Pág. 22.

artículos que hubo de contener, únicamente hoy pueden leerse parcialmente cuatro de ellos, aduciendo a pagos, pena, sociedades, así como a la indicada práctica de las condonaciones o remisión de ciertas tasas o impuestos debidos al palacio o a deudas contraídas bajo la forma de prestaciones gratuitas”.

Como se puede apreciar, ya en el año 1792 a 1688 (a.C.) tiempo durante el cual se promulgó el Código de Hammurabi, cuando gobernó el sexto Rey de la Dinastía amorrea de Babilonia, este gobernante promulgó una serie de disposiciones legales que ya incluía disposiciones de carácter tributario como se menciona en las citas.

En el Estado antiguo, también se encuentran los antecedentes de los impuestos, como es el caso de Grecia, en el tiempo de Pericles; Roma, en el Imperio de Carlo Magno y Egipto, en el tiempo de los Ptolomeos; la tratadista Catalina García Vizcaína, al referirse a esos antecedentes históricos, señala: “En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años a.C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que: así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las leyes están presentes”. Es necesario recordar también, que desde el punto de vista religioso, se hablaba en los inicios de la Era Cristiana de los impuestos que debían de pagarse al César, como es el caso cuando Jesús fue juzgado por Poncio Pilatos y éste último en una parte del juicio

señaló: “Al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”, frase que manifestó cuando se refirieron a los pagos de tributos que se hacían a Roma”.¹⁰

El tratadista Ernesto Flores Zavala, al referirse al origen de los impuestos indica: “Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y en cierta forma han subsistido hasta nuestros días, con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados, han impuesto; pero indudablemente con gran número de los gravámenes actualmente existentes, se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales”.¹¹ Efectivamente, es en el Estado feudal cuando surgen muchos de los impuestos que han trascendido a través de la evolución social, pues ya en aquellos tiempos se cobraban impuestos aduanales y era cuando se gravaban a personas que transitaban por los territorios de un feudo hacia otros lugares y que eran ajenos a ese territorio; el impuesto a las herencias, el pontazgo, entre otros.

También ya en el estado feudal, se dieron los principios del actual Impuesto Sobre la Renta, como lo cita Ernesto Flores Zavala: “El Impuesto Sobre la Renta, cuya aparición se hace datar desde 1789 cuando ya en Inglaterra, en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes”.¹²

¹⁰ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Tomo I. Pág. 11

¹¹ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 27

¹² **Ob. Cit.** Pág. 27

De los impuestos más conocidos en el estado feudal, son los citados por Ernesto Flores Zavala, como son los de carácter económico: “La capitación, era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año. El formariage o servidumbre material, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva, que se casaba con una persona extraña al feudo. La mano muerta, era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. El derecho de relieve, cuando el señor autorizaba a los colaterales que no tenían derecho a heredar a que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate”.¹³

En esos antecedentes se encuentra una de las instituciones que actualmente existen en nuestra legislación, como lo es el caso de las herencias vacantes y que está regulada en el Artículo 482 del Código Procesal Civil y Mercantil que literalmente dice: “No existiendo testamento y no concurriendo a heredar al causante personas que hay dentro del grado legal, se declara vacante su sucesión, procediéndose siempre en forma judicial”; y en la ley de Herencias, Legados y Donaciones en el Artículo 52 que literalmente dice: “La denuncia de que una persona ha fallecido sin otorgar disposición testamentaria y sin dejar parientes que dentro de la ley tengan derecho a sucederla, se hará en la forma que prescriba la ley de Enjuiciamiento Civil y Mercantil”.

¹³ **Ob. Cit.** Pág. 30

1.6. Definición del concepto de impuestos

Cada tratadista ha definido los impuestos conforme a la época que le tocó vivir, como lo es el caso de la definición que dio Montesquieu a mediados del siglo XII, según lo cita Manuel de Juano en su obra en la que señaló: “El impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado, para tener seguridad sobre los que quedan y para gozar de estos más placentemente”.¹⁴, se puede analizar de esta definición, que en esas épocas, los impuestos que se pagaban no eran utilizados como actualmente los utilizan los estados actuales, y que precisamente es para satisfacer necesidades sociales, la naturaleza de los impuestos en esa época, era el darle al Estado una porción de lo que el ciudadano tenía y eso le otorgaba la tranquilidad de poder gozar, de los demás bienes que quedaban en su poder.

Hay definiciones más recientes, que se refieren a que el impuesto únicamente va a ser utilizado para satisfacer las necesidades del propio Estado, como es el caso de la definición que cita Ernesto Flores Zavala que dice: “El impuesto es pura y simplemente una contribución sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del Gobierno”.¹⁵

Modernamente, la mayor parte de los estados, tanto Europeos como de la América Latina, actúan como benefactores y existe entonces una correspondencia con las actuales definiciones de impuestos, como la creada en el código fiscal de México y que

¹⁴ De. Ob Cit. Pág. 271

¹⁵ Ob. Cit. Pág. 36

se encuentra inspirado en el ordenamiento tributario Alemán y que es citada en la obra de Carlos Manuel Giuliani Fonrouge, que dice: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que exige la ley con carácter general y obligatorias, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.¹⁶

Manuel de Juano, en su obra define a los impuestos como “la obligación pecuniaria que pasa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado, por tener bienes o rentas en el mismo, exigidas legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles”.¹⁷

También se han dado definiciones legales para tomar una referencia, como es la contenida en el modelo del Código Tributario, preparado a solicitud de la Organización de Estados Americanos –OEA- y el Banco Interamericano de Desarrollo –BID-, cuya comisión redactora estuvo a cargo de los Doctores Carlos Manuel Giuliani Fonrouge de Argentina, Rubens Gomes de Souza de Brasil y Ramón Valdez Costa de Uruguay, el que en su Artículo 15 señala: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

La definición del citado modelo, fue tomada por el Código Tributario Guatemalteco, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que en su Artículo 11,

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 315

¹⁷ De. Ob. Cit. Pág. 272

establece: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. En el estado feudal, los impuestos que se pagaban no se utilizaban para satisfacer las necesidades sociales sino que eran utilizados para mantener los niveles de vida de los reyes y los señores feudales y atender las principales funciones que se desarrollaban en aquellas épocas, como eran las funciones de diplomacia, del ejército, de policía y de justicia, las cuales estaban orientadas todas en velar por los intereses de los reyes y los señores feudales, no así de los plebeyos y de los siervos.

En la evolución histórica de la sociedad, se han dado fenómenos como la Revolución Francesa, que permite crear los Derechos del Hombre, la primera guerra mundial, entre otros, que hacen cambiar la mentalidad de los Estados y empiezan a atender en parte, las necesidades de la colectividad, hasta llegar a la época en que se cobran impuestos en parte para atender las necesidades del Estado, pero utilizando una gran parte de esos recursos, para atender las necesidades sociales, mediante la prestación de servicios públicos. Hay casos representativos de ese estado benefactor, como el último periodo presidencial en Guatemala, presidido por el Ingeniero Álvaro Colom, cuando en sus cuatro años de gestión, implementó nuevos mecanismos de atención a las necesidades sociales, como es el caso de la creación de los “Comedores Solidarios”, “Bolsa Solidaria”, “Mi Familia Progresista”, entre otros, lo que se le puede señalar a estos programas, es que se utilizaron recursos provenientes de impuestos, si bien es cierto ayudaban a satisfacer la necesidad de las clases sociales que lo recibían, y que la mayor parte del tiempo han estado desprovistos de esenciales satisfactores, también es cierto que se utilizaron recursos que en el presupuesto pudieron haber sido destinados para otros fines, pues se

podieron haber utilizado para crear proyectos de desarrollo en los cuales se pudo haber generado trabajo para estas clases sociales, con las cuales pudieron haber obtenido ingresos, que les hubiera permitido obtener por sí mismos estos satisfactores, y a la vez como consecuencia, se hubiera incentivado el desarrollo económico del país.

1.7. Clasificación de los impuestos

Los impuestos forman parte de la clasificación de los tributos, entendiéndose por estos, según lo define Héctor Villegas: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”¹⁸, efectivamente, cuando el Estado crea los tributos, que doctrinariamente son tres: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales; lo hace en el uso del ius imperium con que se encuentra investido, entendiéndose como poder tributario como lo define Giuliani Fonrouge: “La expresión Poder Tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.¹⁹

Héctor Villegas, al referirse al poder tributario que en la doctrina también es conocido como potestad tributaria, indica: “Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los diferentes instrumentales

¹⁸ Villegas, Héctor, B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 67

¹⁹ **Ob. Cit.** Pág. 322

necesarios para tal obtención²⁰; al ejercitar ese poder tributario del que ha estado dotado desde épocas antiguas, lo hace exigiéndole al sujeto pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, el pago de prestaciones en dinero, para poder cumplir con los fines que le señala su propia existencia, es históricamente reconocido que el poder tributario en el Estado antiguo y en el Estado Feudal, se ejercitaba en forma arbitraria; situación muy diferente, a la forma en que actualmente se aplica, pues a partir de la creación de la primera Carta Magna en Inglaterra en el año 1215, surge el principio de legalidad, como bien lo explica en su obra Héctor Villegas, quien además indica: “Hemos señalado que este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (nullum tributum sine lege)”.²¹

La regulación jurídica guatemalteca como todos los países democráticos, regulan el principio de legalidad para establecer la existencia de los impuestos, Guatemala lo regula en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 que literalmente dice: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”.

La doctrina clasifica a los impuestos como directos é indirectos, Carlos Manuel Giuliani Fonrouge a este respecto señala: “Tradicionalmente, los impuestos se dividen en Directos é Indirectos, pero hasta el presente no hay coincidencia en cuanto al criterio

²⁰ Ob. Cit. Pág. 185

²¹ Ob. Cit. Pág. 188

atributivo de esas categorías. Los autores antiguos fundándose en las teorías fisiocráticas basaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen, considerando directo al soportado definitivo por el contribuyente de iure o indirecto al que se traslada sobre otras personas”.²²

De acuerdo a varios tratadistas, existe una clasificación de los impuestos y únicamente con el propósito de información se citan:

- a) Impuesto interno o externos.
- b) Impuestos objetivos y subjetivos.
- c) Impuestos ordinarios y extraordinarios.
- d) Impuestos directos e indirecto.

1.8. Impuestos directos

Esta clase de impuestos como su nombre lo indica, es el que directamente grava al destinatario legal del tributo, es el sujeto pasivo que se ubica en el hecho generador que la ley tributaria ha creado y es el que por mandato legal, debe cumplir con la obligación tributaria principal y accesorias, no tiene la facultad de poder trasladarlo a terceras personas, esta es la forma como se sustenta su existencia en la doctrina.

²² Ob. Cit. Pág. 317

El tratadista Ernesto Flores Zavala, sobre este impuesto dice: “Impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente desde luego al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunde”²³, sin embargo en la práctica los sujetos que se ven gravados por las leyes impositivas en esta forma, buscan los mecanismos para que finalmente la carga tributaria no recaiga sobre sus economías, situación está, que el tratadista Carlos Manuel Giuliani Fonrouge, reconoce al indicar: “Los estudios modernos han puesto de manifiesto lo incierto de las reglas de incidencia y con algunos impuestos (p.ej.,) el impuesto a los réditos de sociedades anónimas considerados antes como intransferibles, resultan en verdad trasladados hacia terceros”.²⁴

“El tratadista Ernesto Flores Zavala, le señala a estos impuestos ventajas y desventajas:

a) Ventajas

Aseguran al Estado una renta cierta.

Hace posible la realización de la justicia fiscal.

Tiene en tiempo de crisis, cierta fijeza.

²³ Ob. Cit. Pág. 257

²⁴ Ob. Cit. Pág. 318

b) Desventajas

Son más sensibles a los contribuyentes.

Son pocos productivos.

Son pocos elásticos²⁵.

Estas ventajas y desventajas en la actualidad, tienen total vigencia, pues los impuestos directos, no importa que existan crisis económicas, o problemas derivados de fenómenos de la naturaleza, el Estado siempre obtiene la percepción de los mismos y lo pagan los sujetos según sea su condición económica, ya que se toman en cuenta para establecer los gravámenes, los mínimos necesarios para la subsistencia de las personas y el Estado no los puede estar aumentando en forma constante, los sujetos pasivos están conscientes de lo que realmente pagan, llegando incluso a poder presupuestarlos.

Sin embargo tienen la gran desventaja que solo gravan a determinados sectores de la sociedad, como lo es el caso de Guatemala, por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto No. 70-94 del Congreso de la República de Guatemala tiene una población aproximada de 15 millones de habitantes y el parque vehicular según cifras de la Superintendencia de Administración Tributaria es de dos millones cuatrocientos mil unidades en toda la República; en el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles, una minoría es la que puede tener la satisfacción de ser la propietaria de inmuebles y la mayor parte de la colectividad se encuentra

²⁵ Ob. Cit. Pág. 258

desposeída de los mismos, queda en poder de un pequeño sector, la propiedad de grandes extensiones de tierra, que incluso ofrecen la desventaja en la mayor parte de los casos, de encontrarse ociosas.

1.9. Impuestos indirectos

Esta clase de impuestos, originalmente grava al destinatario legal del tributo, la obligación tributaria es responsabilidad del sujeto que se ubica dentro del hecho generador que señala la norma tributaria y generalmente este cumple con la obligación, siempre en esta clase de impuestos, opera el fenómeno de la traslación, que significa la capacidad que tiene el sujeto gravado por la ley, para trasladar la carga impositiva a un tercero, generalmente vinculado con el proceso de comercialización del producto gravado, la Administración Tributaria fiscaliza el cumplimiento de la obligación en la persona del sujeto, que aparece como obligado al pago y vela porque la obligación esté correctamente pagada, pero la Administración Tributaria, es ajena al mecanismo que este sujeto pasivo utiliza para trasladar la carga tributaria y al producirse el fenómeno de la traslación, resulta ser el pagador del impuesto en forma proporcional, el consumidor, quien finalmente es incidido en su economía.

Ernesto Flores Zavala al referirse a esta clase de impuestos señala. "Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por

repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador”.²⁶

Los impuestos indirectos generalmente recaen sobre el consumo y sobre los actos, y las personas grabadas por la ley, ante esa facultad que el legislador les otorga al no normar nada, que impida el traslado de la carga tributaria, siempre los pagadores del impuesto resultan ser los consumidores, no importando el estrato social, y como consecuencia no se toma en cuenta la situación económica de cada uno de ellos, incidiendo en su economía en forma igualitaria, situación muy diferente a la que se da en el impuesto directo, en donde el destinatario legal del tributo, es el pagador del impuesto y no opera el fenómeno de la traslación. “En el caso de los impuestos indirectos, el autor, Ernesto Flores Zavala, también les señala ventajas y desventajas:

a) Ventajas

Son pocos perceptibles para los que en realidad los pagan.

Son más productivos que los impuestos directos.

Permiten gravar a todos un sector de la población.

b) Desventajas

No son justos.

²⁶ Ob. Cit. Pág. 257

No tienen la misma fijeza que los directos.

Los gastos de percepción son más elevados”.²⁷

En la práctica esta clase de impuestos, se paga confundido en el precio de las cosas, existiendo en la República de Guatemala, un antecedente diferente, y fue cuando se creó por primera vez en Guatemala, el Impuesto al Valor Agregado, en el gobierno del General Efraín Ríos Montt, el decreto-ley que lo creó, estableció que ese impuesto se pagaba aumentándole el impuesto al precio que tenían los bienes que se vendían, eso hizo que los consumidores, tuvieran una percepción plena de cuanto era el monto del Impuesto al Valor Agregado que se estaba pagando y al no obtener los frutos deseados, dicho decreto-ley tuvo que ser modificado posteriormente y establecerse en la ley, que el Impuesto al Valor Agregado debía de estar incluido en el precio de los bienes y servicios que se ofertaban; siendo definitivamente mejor la recaudación de ellos, puesto que estos impuestos gravan cualquier estrato social, por rico o pobre que sea.

No existe una justicia en el cobro de los Impuestos Indirectos, pues tratan por igual al rico, que al pobre y cuando se dan fenómenos que alteran la normal existencia como producto de fenómenos económicos, sociales y políticos, su recaudación disminuye. Las Administraciones Tributarias para poder fiscalizarlos y establecer que los sujetos pasivos están cumpliendo en forma efectiva su obligación tributaria, necesitan de fiscalizaciones de punto fijo, lo que significa mayores gastos para la Administración Tributaria.

²⁷ Ob. Cit. Pág. 138

1.10 Elementos de los impuestos

Para efectos de análisis del presente trabajo, es menester conocer los elementos de los impuestos, toda vez que son las bases de recaudación que sirven para determinar y configurar la relación jurídica tributaria, los cuales están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 239, el cual establece: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Estas bases de recaudación o elementos del impuesto, se analizarán brevemente a continuación según la doctrina, y además según la interpretación que la Honorable Corte de Constitucionalidad le ha dado a cada uno de ellos.

a) Hecho imponible o hecho generador de la relación tributaria

Es aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria.

Son hechos imponibles comunes:

- a) La obtención de una renta,
- b) La venta de bienes y la prestación de servicios,
- c) La propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, y
- d) La adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

El autor Sainz de Bujanda citado por Raúl Rodríguez Lobato, opina que: “el hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente prevista en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.²⁸

²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 119.



El hecho generador de la obligación tributaria no siempre proviene de hechos lícitos, sino también de hechos ilícitos, puesto que si se configura el supuesto contemplado en la ley tributaria, sea este de forma lícita o no, el sujeto de forma automática se convierte en obligado ante el fisco, al respecto Raúl Rodríguez Lobato opina que: “en cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y por lo tanto, además, porque sería contrario al principio de legalidad y, por lo tanto, injusto que contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito”.

De acuerdo al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 31 establece que: “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

La Honorable Corte de Constitucionalidad, al interpretar el concepto de hecho generador, ha manifestado lo siguiente: “el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del



Código Tributario dice: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período (...).²⁹

b) Las exenciones

Es la liberación del cumplimiento del pago del impuesto, que por ley, exime a ciertos sujetos que, aunque se encuentran dentro del supuesto de hecho determinado por la norma tributaria, por alguna circunstancia especial son dispensados de su cumplimiento.

El autor Héctor Villegas ilustra claramente lo anterior al sostener que: “Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones o beneficios tributarios”. Tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder “cortar” el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la

²⁹ Corte de Constitucionalidad, Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 31**. Expedientes acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93. Pág. 452. Sentencia: 11/02/1994.



realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó”.³⁰

Por su parte, la Honorable Corte de Constitucionalidad con relación al concepto exención, ha sostenido el siguiente criterio: “(...) en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la 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 (...)” Gaceta 31, expedientes acumulados 269-92, 326-92, 41-93, sentencia de fecha 11/01/1994.

c) Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. El sujeto pasivo puede ser el contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o sustituto del contribuyente, que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación. Los sujetos pasivos son los deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares de prestaciones de pago distintas a la obligación principal o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos, estos son los responsables solidarios.

³⁰ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 281.

Por su parte, el autor Carlos Giuliani afirma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es: “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”.³¹

El Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, define al sujeto pasivo como: “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. En cuanto a la responsabilidad solidaria el referido Código establece que: “los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley”.

Aunado a lo expuesto, la Honorable Corte de Constitucionalidad con relación al presente tema, ha manifestado lo siguiente. “(...) el Código Tributario (...) Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución Política de la República de Guatemala en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el Artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe, con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aún más, en los Artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el

³¹ Giuliani Fonrouge. Carlos M. Pág. 434.



responsable (...) La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el Artículo 95, a atribuir responsabilidad a éstos, solamente, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. La actividad profesional de los contadores públicos, auditores y peritos contadores como profesionales, en consecuencia, queda sujeta a esta sola norma legal que los hace responsables, por dolo, y sin señalar responsabilidad solidaria; de ahí que, cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la Ley le dan (...). Gaceta 31, expediente 231-93, sentencia de fecha 08/02/1994.

d) Base imponible

La base imponible es el monto neto, es decir, el monto restante una vez aplicadas las deducciones legales, sobre el cual se calcula determinado impuesto. En coherencia con el diccionario jurídico Consultor Magno de Mabel Goldstein, define a la base imponible como: "Cifra líquida sobre la cual se aplican las tasas pertinentes para efectuar el cálculo de aquello que debe abonarse por concepto de un impuesto, tributo

o gravamen, la que resulta de restar del monto bruto las deducciones y exenciones autorizadas”.³²

Es de indicar, que el órgano encargado de crear los parámetros que constituyen la base imponible, es el Congreso de la República de Guatemala. Al respecto, la Honorable Corte de Constitucionalidad, ha manifestado lo siguiente: “(...) se estima que si en una ley se establece la posibilidad de escogencia entre una base imponible y otra, esa es una situación de la potestad legislativa del Congreso de la República, no constituyendo éste un derecho del contribuyente”. Gaceta 93, expediente 1199-2009, sentencia de fecha 17/07/2009.

e) Tipo de gravamen o tipo impositivo

Tipo de gravamen o tipo impositivo es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.

La Corte de Constitucionalidad, referente al presente tema, ha establecido lo siguiente: “(...) es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así

³² Goldstein, Mabel. **Diccionario Jurídico Consultor Magno**. Pág. 93.



definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente (...)" Gaceta 8, expedientes acumulados 10, 11 y 38-88, sentencia de fecha 12/05/1988.

f) Cuota tributaria

Cuota tributaria es aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.

g) Deuda tributaria

La deuda tributaria es el monto final que resulta de reducir la cuota con posibles deducciones o de incrementarse con posibles recargos, que debe ser pagada por el contribuyente al sujeto activo según las normas y procedimientos establecidos para tal efecto.

h) Sujeto activo

Es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo, según el



Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo.



CAPÍTULO II

2. Procedimiento legislativo de aprobación de ley

Al respecto, la legislación en los países de derecho escrito, es la más importante de las fuentes formales. Podríamos definir el concepto de legislación, como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes.

En razón de lo expuesto, en el moderno proceso legislativo existen seis diversas etapas, a saber: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.

2.1. Iniciativa

Es la potestad señalada por la ley fundamental que tienen determinados órganos estatales para proponer un proyecto de ley al Congreso de la República de Guatemala. Por su parte, el Artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala, expresa: **"Iniciativa de ley.** Para la formación de las leyes tienen iniciativa los diputados al Congreso, el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral".

Aunado a lo anterior, es importante traer a colación lo manifestado por la Honorable Corte De Constitucionalidad, referente al presente tema. Al respecto, indico: "Es importante señalar que la iniciativa de ley regulada en el Artículo 174 de la Constitución Política de



la República de Guatemala, es una facultad que tienen en primer término los diputados del Congreso de la República, seguidos por el Organismo Ejecutivo, la Corte Suprema de Justicia, la Universidad de San Carlos de Guatemala y el Tribunal Supremo Electoral, y si bien, cada ente tiene un conocimiento particularizado sobre alguna materia, esto no lo obliga a ejercer dicha facultad, ya que la obligación de legislar corresponde con exclusividad al Congreso de la República”. Gaceta 83, expedientes acumulados 2265, 2443 y 2451-2008, sentencia de fecha 28/03/2008.

En ese mismo sentido dicha Honorable Corte ha indicado: “Debe entenderse que esta iniciativa si bien corresponde a los diputados en forma singular, lo que significa que uno sólo de ellos posee derecho de iniciativa de Ley ante el Congreso, no implica que el mismo quede limitado a su planteamiento individualizado, pues las formas parlamentarias reconocen la formación de grupos, bloques, copatrocinios o comisiones congresiles que le pueden dar mayor fuerza y consistencia a las iniciativas. De esta forma, si un solo diputado tiene iniciativa de ley, es propio que pueda tenerla una suma de voluntades de diputados que forman una Comisión del Congreso, que, por disposiciones de su ley orgánica y de régimen interior; están formadas exclusivamente por diputados, como se colige de lo preceptuado en los Artículos 38, 40 y 42. Además, según reza la última frase del Artículo 36 de la respectiva ley, la Comisión del Congreso de la República pueden promover asuntos por su propia iniciativa”. Gaeta 9, expediente 154-88, sentencia de fecha 12/07/1988.

Resulta oportuno aclarar que el Congreso de la República de Guatemala es el órgano ordinario y permanente, por mandato constitucional, encargado de creación de la ley,



cuya autoridad superior es el pleno que integran todos los diputados reunidos con el número suficiente (quórum) para llevar a cabo en forma eficaz su función. El pleno es el encargado de elegir a la Junta Directiva la que se encuentra integrada por un presidente dos vicepresidentes y cinco secretarios. Luego el referido Congreso se divide para lograr sus objetivos en diferentes comisiones de trabajo que son: ordinarias, extraordinarias y específicas.

Por otro lado, se entiende que una propuesta adquiere el calificativo de proyecto de ley, hasta que haya sido presentada al pleno del Congreso de la República de Guatemala y admitida para su discusión y estudio, mientras no suceda lo contrario, a referida propuesta tendrá el carácter de anteproyecto. Cabe mencionar, que una vez leído dicho proyecto en el pleno, el mismo es enviado a la comisión o comisiones que corresponda, mismas que tendrán un plazo de dos meses para rendir el respectivo dictamen.

2.2. Discusión

Se puede definir como el conjunto de actuaciones por medio de las cuales se debate y se delibera sobre el proyecto de ley. Las sesiones en las que se debaten se llevan a cabo a través de lo que se conoce como mociones, proposiciones y cuestiones previas. Asimismo, es oportuno citar lo estipulado en el Artículo 176 de la referida ley constitucional, el cual expresa: **“Presentación y discusión.** Presentado para su trámite un proyecto de ley, se observará el procedimiento que prescribe la Ley Orgánica y de Régimen Interior del Organismo Legislativo. Se pondrá a discusión en tres sesiones



celebradas en distintos días y no podrá votarse hasta que se tenga por suficientemente discutid en la tercera sesión”.

Por otro lado, la Honorable Corte de Constitucionalidad ha manifestado el siguiente criterio, lo cual para al respecto citó: “Los Artículos 176 y 177 de la Constitución Política de la República de Guatemala señalan, el primero, lo relativo a la presentación de proyectos de ley para su trámite y discusión, expresando que debe observarse el procedimiento que prescribe la Ley Orgánica y de Régimen interior del Organismo Legislativo; y, el segundo, que aprobado un proyecto, su Junta Directiva debe enviarlo al Ejecutivo, en el plazo fijado, para su sanción, promulgación y publicación. De la ley orgánica debe hacerse mención, en primer lugar; del Artículo 125, en cuanto prescribe que una vez aprobado el proyecto de ley por artículos se leerá en la misma sesión (...) Los Diputados podrán hacer objeciones y observaciones a la redacción, pero no será procedente presentar enmiendas que modifiquen el sentido de lo aprobado por el pleno del Congreso. Agotada la discusión se entrará a votar sobre la redacción final y en esta forma quedará aprobado el texto (...) Posteriormente, la Junta Directiva del Congreso deberá ordenar que examine y corrija en su estilo, exclusivamente; y, en segundo, el Artículo 106, que faculta al Congreso para dictar Acuerdos en ocho situaciones puntuales, agregando en una última que por ese sistema Resolverá cualquier otro asunto que no tenga fuerza de ley, recomendación o sea de mero trámite (...)”. Gaceta 57, expediente 1048-99, sentencia de fecha 02/08/2000.

De lo anterior, es importante señalar que previa discusión y debate del proyecto de ley, los diputados ponentes e interesados realizan acciones en forma directa e indirecta en las que se trata de influir o convencer al resto de los diputados de las conveniencias y virtudes del proyecto de ley a lo que se le ha denominado cabildeo.

2.3. Aprobación, sanción y promulgación

Primeramente, es oportuno citar lo regulado en el Artículo 177 de la citada ley constitucional, el cual establece: **“Aprobación, sanción y promulgación.** Aprobado un proyecto de ley, la Junta Directiva del Congreso de la República, en un plazo no mayor de diez días, lo enviará al Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación”.

Por aparte, es imperativo citar el criterio sostenido por la Honorable Corte de Constitucionalidad, la cual ha manifestado: “Al respecto, esta Corte considera que la sanción y promulgación constituyen actos propios del Presidente del Organismo Ejecutivo -basados en el principio republicano de los frenos y contrapesos- por el cual se debe de concluir el procedimiento legislativo, salvo veto. Para sancionarlo, la Constitución Política de la República de Guatemala le ha señalado un plazo de ocho días y de no hacerlo soporta la carga de que el Organismo Legislativo lo haga por él, perdiendo la oportunidad de refrendar o impedir la promulgación de una ley: (...) el Ejecutivo debe necesariamente sancionar y promulgar el decreto dentro de los ocho días siguientes de recibido; de no hacerlo así, lo hace en su defecto el Congreso para que surta efectos de ley (...) (sentencia de diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y tres, dictada en el expediente 4-93). En reiteradas oportunidades, esta Corte ha indicado que el plazo de



los ocho días a que se refieren los Artículos 177, 178 y 179 constituyen plazos de naturaleza no perentoria. Por estas razones, esta Corte considera que el hecho de que el Decreto 30-2008 del Congreso de la República haya sido sancionado y publicado después de transcurridos más de quince u ocho días no es motivo para que se declare su inconstitucionalidad, pues de igual manera se realizaron los actos políticos de emisión, sanción, promulgación y publicación de la normativa cuestionada, según se analizó. Además, debe recordarse que el análisis para establecer la compatibilidad entre el decreto impugnado y la Constitución debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o conveniencia de las decisiones tomadas; la función del Tribunal Constitucional debe ser la de intérprete y no de legislador. En el examen de constitucionalidad, ya sea por vicios materiales o por vicios formales, debe atenderse a la presunción de legitimidad de los actos públicos, lo que trae como consecuencia el considerar como excepcional la posibilidad de olvidarlos; situación que especialmente se manifiesta cuando se trata del órgano legislativo, que no sólo representa directamente la voluntad popular, sino que, además, dispone de distintas alternativas a la hora de legislar; siempre dentro del marco fijado por el constituyente (criterio jurisprudencial que se sostiene desde el veintiséis de junio de mil novecientos noventa y uno, establecido en el fallo dictado dentro del expediente 364-90, recientemente aplicado en la sentencia de dieciséis de abril de dos mil nueve, dentro del expediente 3127-2007)". Gaceta 97, expediente 4346-2009, sentencia de fecha 20/07/2010.

Con relación a estos preceptos, se le puede definir como el acto por el cual la Asamblea Legislativa o Congreso de la República de Guatemala acepta un proyecto de ley.

2.4. Sistema de votación

Sobre el particular, cabe indicar que existen tres sistemas de votación para aprobar un proyecto de ley, los cuales se explican a continuación.

a) Votación simple: este consiste en levantar la mano para expresar aprobación.

b) Votación nominal: esta modalidad consiste en que debe ser solicitada previamente por escrito, con el aval de seis diputados o más, y deberá cada diputado expresar su voto de viva voz.

c) Votación por cédula: procede cuando exista la necesidad de un nombramiento por elección, y se escribirá el nombre del candidato por el que se vota.

En sustento de lo anterior, es importante citar el Artículo 177 de la ya citada ley constitucional, el cual estipula: "Aprobado un proyecto de ley, pasará al Ejecutivo para su sanción y promulgación".

2.5. Sanción

Respecto a esta acepción, se le denomina así a la aceptación de un proyecto por el poder ejecutivo. Es el visto bueno que el ejecutivo realiza de un proyecto de ley.

Como hemos visto, el Artículo 177 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que después de aprobado el proyecto de ley, se remitirá al Ejecutivo para su sanción y promulgación. Cabe mencionar, que existen dos formas de promulgación, siendo estas las siguientes:

a) Sanción expresa: esta clase de sanción sucede cuando el ejecutivo oficializa por escrito su aprobación.

b) Sanción tácita: con relación a esta, se produce cuando el ejecutivo no manifiesta de manera oficial su aceptación en quince días de recibido un proyecto de ley y no lo devuelve al Congreso de la República de Guatemala, en tal caso, éste deberá ser sancionado y promulgado como ley dentro de los ocho días siguientes de conformidad con lo que para el efecto estipula el Artículo 178 de nuestro ordenamiento constitucional.

2.6. Casos de excepción a la sanción por parte del ejecutivo

Con relación a este tema, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 181, regula: “No necesitan de sanción del ejecutivo, las disposiciones del Congreso relativas a su Régimen Interior y las contiendas en los Artículos 165 y 170 de esta Constitución”.

2.7. Veto

Respecto a esta instancia, cabe mencionar que es una facultad conferida al Presidente de la República de rechazar un proyecto de ley. El presidente puede negar su sanción a un proyecto ya admitido por el Congreso de la República de Guatemala haciendo uso de la facultad que le otorga la carta fundamental, el cual se encuentra regulado en el Artículo 178, y que para el efecto establece: “Dentro de los quince días de recibido el decreto y previo acuerdo tomado en Consejo de Ministros, el Presidente de la República podrá devolverlo al Congreso con las observaciones que estime pertinentes, en el ejercicio de su derecho de veto. Las leyes no podrán ser vetadas parcialmente. Si el Organismo Ejecutivo no devolviera el decreto dentro de los quince días contados desde la fecha de su recepción, se tendrá por sancionado y deberá promulgarse como ley dentro de los ocho días siguientes. En el caso de que el Congreso clausurare sus sesiones antes de que expire el plazo en que puede ejercitarse el veto, el Ejecutivo deberá devolver el decreto dentro de los ocho días de sesiones ordinarias del período siguiente”.

Por otro lado, es importante traer a colación el criterio de la Honorable Corte de Constitucionalidad, la cual manifestó: “(...) el ejercicio del veto produce el efecto procesal de enervar la sanción de una ley, y se enmarca dentro del trámite de su formación que, en su fase de sanción, le confiere al Presidente de la República la facultad de vetar el proyecto, únicamente con las observaciones que considere pertinentes correspondiendo posteriormente al Congreso, no solamente reconsiderar el proyecto de ley ratificándolo o no, caso en el cual el Ejecutivo debe necesariamente sancionar y promulgar el decreto dentro de los ocho días siguientes de recibido; de no hacerlo así, lo hace en su defecto



el Congreso para que surta efectos de ley". Gaceta 28, expediente 4-93, sentencia de fecha 19/05/1993.

2.8. Primacía legislativa

Aunado a lo anterior, es importante destacar que en el caso de que el Congreso de la República de Guatemala no acepte las observaciones realizadas por el Ejecutivo, y el Congreso de la República de Guatemala ratificare con el voto de las dos terceras partes de sus miembros el Ejecutivo deberá necesariamente sancionar y promulgar el decreto dentro de los ocho días siguientes de haber recibido. Si el Ejecutivo no lo hiciere, el Congreso de la República de Guatemala ordenará su publicación, para que surta efectos como ley de la República de acuerdo con lo estipulado por el Artículo 179 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Esta facultad del Congreso de la República de Guatemala deviene de la división de poderes y de las atribuciones específicas de cada uno de ellos, siendo la del Congreso de la República de Guatemala, la de legislar, es en todo caso quien tiene la última instancia decisoria en este sentido.

La Primacía Legislativa, es una facultad que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala; asimismo, también le concierne el ejercicio del veto presidencial, de promulgar y sancionar un proyecto de ley.

Por otro lado, no está demás comentar que las leyes de carácter constitucional, emitidas por una Asamblea Nacional Constituyente, no tienen que cumplir con la sanción y la promulgación del Organismo Ejecutivo. La Constitución Política de la República de

Guatemala vigente en su parte introductoria estipula: "...SOLEMNEMENTE DECRETAMOS, SANCIONAMOS Y PROMULGAMOS LA SIGUIENTE CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA...".

2.9. Publicación

Se puede definir como el acto por el cual la ley aprobada y sancionada se hace del conocimiento a quienes deben de cumplirla. La publicación implícita que le confiere el Estado a las leyes, tiene por objeto el cumplimiento eficaz de las normas jurídicas y propiciar la seguridad jurídica, pues toda ley se presume conocida y nadie puede alegar ignorancia, costumbre, práctica en contrario o desuso de la misma, de conformidad con lo que para el efecto estipula la Ley del Organismo Judicial en su Artículo 3º. Cabe mencionar, que la publicación se hace en el denominado "Diario oficial" el cual es elaborado por la Tipografía Nacional dependencia que pertenece al Ministerio de Gobernación del Organismo Ejecutivo.

2.10. Iniciativa de la vigencia

Con relación a esta instancia, se entiende que es el momento por el cual la ley adquiere obligatoriedad y es por lo tanto de cumplimiento obligatorio en todo el territorio nacional. Por su parte, el Artículo 180 de nuestra Carta Magna, preceptúa: "**Vigencia**. La ley empieza a regir en todo el territorio nacional ocho días después de su publicación integra



en el diario oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación”.

De lo expuesto, no está demás citar el criterio de la Honorable Corte de Constitucionalidad, respecto a la iniciativa de ley, en la cual ha manifestado lo siguiente: “En un Estado Constitucional de Derecho, como el guatemalteco, se exige un marco jurídico estable y uno de los principios básicos para conseguir este objetivo es la seguridad jurídica. Así, esta Corte, en sentencia de diez de julio de dos mil uno, manifestó: (...) El principio de Seguridad Jurídica que consagra el Artículo 2º, de la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades, en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la Ley Fundamental (...) (expediente mil doscientos cincuenta y ocho - dos mil [1258-2000]. Entonces, para que exista seguridad jurídica, el marco legal deber ser confiable, estable y predecible; para ello, el constituyente previó que la vigencia de las leyes empezara a regir ocho días después de su publicación íntegra en el diario oficial, salvo que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo (según el Artículo 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala). Se entiende que tal ampliación o tal restricción del período de vacatio legisl debe estar siempre comprendido en los momentos posteriores al de la publicación y no antes, pues esto produciría un efecto retroactivo a la normativa en cuestión, lo cual es prohibido por el Artículo 15 constitucional, por razones de seguridad jurídica, como ya se señaló”. Gaceta 97, expedientes acumulados 43 y 46-2009, sentencia de fecha 20/07/2010.

Aunado a lo expuesto, se puede definir como al período por el cual adquiere obligatoriedad una ley, se presume conocida y contra la cual no se puede alegar ignorancia, desuso o práctica en contrario. Cabe mencionar que, doctrinariamente la mayoría de autores justifica esta presunción debido a la certeza y seguridad que le proporciona al orden jurídico.

2.11. Vacatio legis

Con relación a esta figura resulta oportuno desarrollarla, y consiste en el período de tiempo que transcurre entre la publicación y la entrada en vigencia de una ley. Es el término durante el cual racionalmente se supone que los destinatarios del precepto estarán en condiciones de conocerlo y, por ende, de cumplirlo. La vacatio legis nunca debe ser muy breve, pues su objeto es que los destinatarios de la ley la conozcan y se adapten a las condiciones que estipulan las nuevas disposiciones.



CAPÍTULO III

3. Antecedentes del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad

Se considera de importancia hacer referencia a los antecedentes del Decreto que contiene la Ley del Impuesto de Solidaridad, para conocer las razones y justificaciones en que el órgano ejecutivo se fundamentó para su creación.

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala invoca la solidaridad en varios de sus preceptos. El Artículo 1º determina que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común; el Artículo 4º convoca a todos los seres humanos a guardar conducta fraternal entre si y el Artículo 118 funda el régimen económico y social de la República de Guatemala en principios de justicia social y encomienda al Estado el logro de la equitativa distribución del ingreso nacional. Asimismo, se establece en el Artículo 135 el deber de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos para cumplir los mandatos constitucionales.

Estos preceptos constitucionales fundamentan la puesta en marcha de políticas, estrategias y acciones para la superación de la pobreza. El Gobierno de la República debe tener capacidad para hacerle frente al gasto en educación, en salud, en seguridad, a las deficiencias en nutrición y en general a la inversión del gasto social público con calidad.



La situación económica y social de Guatemala es compleja. Por una parte, Guatemala es un país con una tasa de crecimiento de la población del 2.4% anual, lo que en términos prácticos significa que la población se duplica cada 24 años. A finales de la década de los setentas, la población total era de 6 millones y medio. En la actualidad, la población de Guatemala está por arriba de los 15 millones de habitantes.

De la población total de Guatemala, el 57% de la población total se encontraba en una situación de pobreza, conforme lo reportaron las estadísticas elaboradas por Naciones Unidas, lo que significó que esa población viviera diariamente con el equivalente en quetzales de menos de US\$2 ajustados por el método de poder de paridad adquisitiva. Asimismo, el 24% de esa población es una población extremadamente pobre, es decir, que vivía a diario con no menos del equivalente de US\$1 ajustado con el método del poder de paridad adquisitiva.

Resulta oportuno indicar que, el 29% de la población era analfabeta y el porcentaje de los niños en edad escolar que ingresaban a la escuela era muy bajo. De esos niños solamente un poco más del 50% terminaba la educación primaria. Más del 60% de los jóvenes entre 16 y 25 años no tenían formación técnica, ni profesional. Cabe aclarar, que únicamente el 12% de la población entre 12 y 20 años tenían acceso a la educación media y secundaria. Finalmente, un poco más del 1% de la población tenían la posibilidad de efectuar estudios universitarios. Del total de la población de niños en edad escolar que no visitaban la escuela, más del 70% son niñas. Dentro del total de estudiantes en las universidades del país solamente el 20% correspondían a estudiantes del sexo femenino.

En nuestro país, de conformidad con los estudios financieros y contables, cuenta con una carga tributaria alrededor del 12% sobre el PIB, la cual se consideraba baja en comparación con otros países centroamericanos y en su oportunidad no se llegaba a la meta establecida en los Acuerdos de Paz, que era de 13.2%.

De no lograrse la implementación de una Modernización Fiscal que hiciera justo y eficiente el sistema tributario, se corre el riesgo de que programas prioritarios de gasto social quede sin financiamiento; el desplome de la carga tributaria; el aumento del déficit fiscal; desequilibrios macroeconómicos, lo cual tiene como consecuencia más inflación e ingobernabilidad; deterioro de la calificación de riesgo-país; existencia de un desequilibrio entre el esfuerzo interno y la cooperación externa, y mayor vulnerabilidad ante crisis económica internacional. Con ello existiría el peligro de que se alcance la equitativa distribución del ingreso nacional, lo que contradice el deber constitucional de procurar el bien común.

Para atenuar los desajustes anteriormente mencionados y alcanzar un **sistema tributario justo y equitativo**, es necesario decretar un impuesto de Solidaridad en tanto cobra vigencia la Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta que grave todas las manifestaciones de renta incluyendo las rentas de capital percibidas, devengadas u obtenidas por residentes en el país e incorpore también a la legislación aspectos de tributación internacional.

El mandato constitucional de solidaridad, obliga a aumentar la capacidad del Estado para responder a las necesidades de la población; a obtener recursos de la comunidad



internacional; a contribuir a una mayor capacidad para enfrentar turbulencias económicas internacionales; a generar mayores posibilidades de crecimiento y empleo; a contribuir a una mayor gobernabilidad y a una mejor imagen política ante el mundo y la historia. La justicia no se concibe sin dar cabal respuesta al principio de solidaridad para obtener los recursos que permitan al Gobierno efectuar inversiones en áreas muy sensibles, tales como educación y salud, y que permitan mejorar la productividad y competitividad de los guatemaltecos ante los retos de la globalización.

3.1. Situación tributaria

El Impuesto de Solidaridad sustituirá al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Al aprobarse la iniciativa de Ley del Impuesto de Solidaridad, la recaudación de este Impuesto tendría un impacto positivo, entre 0.8% y 0.9% del PIB (alrededor de Q.2,900 millones) en el año 2009. Este Impuesto permitirá la recuperación de la carga tributaria en 2009 a niveles de 2007, garantizará la recaudación mínima del Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes del régimen optativo, especialmente de los Grandes y Medianos.

Es importante destacar que los contribuyentes que se encuentran inscritos en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta, reportan en promedio una relación de dicho impuesto efectivo con relación a los ingresos brutos muy por debajo de aquellos



contribuyentes que están inscritos en el régimen general, en donde la relación del 5% es constante.

El Impuesto de Solidaridad es un impulsor para obtener una mejor declaración del Impuesto Sobre la Renta de las empresas que realicen actividades mercantiles y agropecuarias, donde la gobernabilidad y coercitividad del Estado no es lo suficientemente fuerte para hacer que el Impuesto Sobre la Renta trabaje en forma adecuada. En muchos países se ha implementado como un impuesto mínimo alternativo y para el caso de Guatemala, se construye en un mecanismo emergente mientras se logran los consensos para la promulgación de un Impuesto Sobre la Renta moderno que grave toda manifestación de renta.

3.2. Contenido de la ley

El impuesto que se propone se ajusta a los **principios constitucionales de legalidad** coherente con lo preceptuado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues determina las bases de recaudación: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y el tipo impositivo.

Al tenor de lo dispuesto en el Artículo 1 del iniciativa de ley, el impuesto recae en la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional por personas individuales, jurídicas y los entes con patrimonio propio y funcional descritos en la misma, que tengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%). Este mínimo



exento, obedece al principio de capacidad de pago consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República Guatemala.

El Artículo 2 de la iniciativa define los términos tributarios propios del impuesto lo que facilita su aplicación y una mejor observancia de esta ley.

El Artículo 3 determina como hecho generador del ISO, la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional.

El Artículo 4 establece las Exenciones contenidas en la Constitución, Convenios Internacionales y Leyes que crean regímenes especiales, y declara exentos a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, las universidades y los centros educativos públicos y privados, en armonía con la Constitución Política de la República Guatemala.

Exime a las asociaciones, fundaciones, cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, en coherencia con el resto del sistema impositivo guatemalteco.

También se contempla que este impuesto no afecte a quienes están amparados en los regímenes especiales de exportación, de maquila y de zonas francas que establecen los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República de Guatemala.



Atendiendo al principio de capacidad de pago contempla la exención a los sujetos pasivos que inicien actividades empresariales por los primeros cuatro trimestres de operación y a los contribuyentes que a partir de la vigencia de la Ley, obtengan pérdidas de operación durante dos años consecutivos.

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

El Artículo 7 establece la base imponible del Impuesto de Solidaridad constituyendo está la cuarta parte del monto del activo neto, o la cuarta parte de los ingresos brutos, la que sea mayor, la cuarta parte se debe al periodo impositivo trimestral, no anual.

Para no afectar a las pequeñas empresas, además del mínimo exento, el Artículo 8 propone que el tipo impositivo del Impuesto de Solidaridad sea del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).

El Artículo 9 estatuye que el Impuesto de Solidaridad se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible y cuando el contribuyente utilice como base imponible la



cuarta parte del monto del activo neto, le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante dicho trimestre.

El impuesto de Solidaridad se paga dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.

Para evitar vicio de doble tributación se establece en el Artículo 11 de la iniciativa de ley que el impuesto de Solidaridad sea acreditable al Impuesto Sobre la Renta. Para el efecto, los contribuyentes pueden optar por una de las siguientes formas de acreditación:

a) El Impuesto de Solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año, puede ser acreditado al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendarios siguientes.

b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

El remanente del Impuesto de Solidaridad será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual.

Las infracciones y sanciones a las disposiciones de la ley del Impuesto de Solidaridad serán las establecidas en el Código Tributario y en el Código Penal.



El Artículo 13 faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria para la aplicación, recaudación, fiscalización y control.

El proyecto de ley incluye un artículo transitorio que establece que los contribuyentes del Impuesto Extraordinario y Temporal a los Acuerdos de Paz deberán pagar el impuesto causado de octubre a diciembre de 2008, conforme a las disposiciones establecidas en la Ley de dicho impuesto.



CAPÍTULO IV

4. Principios tributarios constitucionales

A continuación se describirán los principios constitucionales que deben de regir el Sistema Tributario Guatemalteco, alguno de ellos en coherencia con lo establecido en los considerandos de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

4.1. Principio de legalidad

Al respecto, este principio es el más esencial en el Derecho Tributario, en virtud que a partir de la existencia se conforma todo el andamiaje jurídica tributaria; es de resaltar que dicho principio tiene su antecedente en el aforismo latino “nullum tributum sine lege” que significa “no existe tributo sin ley” y actualmente es aplicado en todos los países. Al respecto de este principio, Osvaldo Soler, expresa: “El principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla”.³³

³³ H. Soler. Osvaldo. **Principios de la tributación inherentes al derecho tributario.** Pág. 105.

Por otro lado, Antonio Martínez Lapuente, indica: “El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones”.³⁴

Aunado a lo expuesto, no está demás manifestar el criterio sostenido por la Honorable Corte de Constitucionalidad, referente al principio de legalidad, la que al respecto, expreso: “...**A) Principio de Legalidad:** El poder tributario del Estado constituyente básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base imponible, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos, reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar...”. Gaceta 94, expediente 2531-2008, sentencia de fecha 05/11/2009.

³⁴ Martínez, Lafuente, Antonio. **Derecho tributario.** Pág. 46.

4.2. Principio de Igualdad

Este principio se refiere a que todos aquellos sujetos que se ubiquen dentro de un hecho generador en las mismas circunstancias, la obligación tributaria que surge debe ser la misma, con base a que no hay ninguna justificación que los haga diferentes ante la ley tributaria, consecuentemente deben de estar pagando lo mismo a la Administración Tributaria.

El tratadista Ramón Valdez Costa, al referirse al principio de igualdad expresa: “En materia tributaria este principio es el que se halla más identificado con las concepciones del estado moderno de tipo liberal. No es de extrañar, pues, que sus primeros enunciados teóricos provengan de Adán Smith y sus formulaciones jurídicas estén en las constituciones de la Revolución Francesa uno de cuyos postulados fundamentales fue el de la igualdad de las personas, con especial referencia a la materia impositiva que había dado lugar en el antiguo régimen a notorios privilegios a favor del clero y la nobleza”.³⁵

En materia tributaria se le puede enunciar diciendo que todos los ciudadanos son iguales y, por tanto, la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupo de individuos. “Claramente establece este autor, que el principio de igual es utilizado desde años atrás y obliga a los estados a no tener preferencia alguna, respecto alguna clase, que la ley tributaria es de aplicación general.

³⁵ Valdez, Costa, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 369.

Héctor Villegas, al comentar sobre el presente principio, manifiesta: “No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto y hostil con las determinadas personas o categorías de personas. En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adán Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan igual medios sean gravados en distinta forma”.³⁶

El tratadista Alejandro Ramírez Cardona, indica: “En el Estado de derecho todos los ciudadanos son iguales frente a la ley. De esta manera el impuesto debe de ser exigido en iguales circunstancias. Pero la igualdad como medida de justicia, no debe entenderse como una simple paridad económica, sino la expresión axiológica (lógico-formal) que se concreta en la formula aristotélica del tratamiento igual a los iguales o desigual a los desiguales. Es la justicia como valor del derecho en todas sus ramas y manifestaciones”.³⁷

Es de indicar, que como consecuencia de este planteamiento, en el Derecho Tributario las leyes tributarias deben ser aplicadas en forma igual a los que presentan iguales circunstancias de capacidad contributiva, no pueden hacerse diferencias mediante las cuales se violentaré las aplicaciones del referido principio.

³⁶ Ob. Cit. Pág. 194.

³⁷ Ramírez, Cardona, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. Pág. 78.

No esta demás, citar los sostenido por la Honorable Corte de Constitucionalidad, referente a dicho principio, al respecto indicó: “esta Corte estima pertinente reiterar que la igualdad ante la ley, proclamada con carácter de derecho fundamental en la norma constitucional, consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean estas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficios o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley”. Gaceta 98, expediente 2377-2009, sentencia de fecha 02/12/2010.

4.3. Principio de justicia tributaria

Este principio nos señala, que los impuestos van a ser justos cuando todos los individuos que están en un territorio los paguen y cada quien los pague según sean sus condiciones económicas.

El tratadista Ernesto Flores Zavala, señala: “El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido ha desarrollado el principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios que son el de generalidad y uniformidad”.³⁸

³⁸ Ob. Cit. Pág. 133.

Cuando se aplica este principio en las actuales circunstancias en que existen los impuestos directos é indirectos, plenamente se puede establecer, que los impuestos directos tienen un mayor porcentaje de aplicación de justicia, puesto que al gravar a los sujetos pasivos lo hace en atención a sus manifestaciones de renta, capital y patrimonio, señalando parámetros y tasas porcentuales; mientras que los impuestos indirectos que son pagados por los consumidores, a estos se les traslada la carga tributaria, como consecuencia de la existencia del fenómeno de la traslación, dejan de ser justos puesto que la carga tributaria llega al mundo de los consumidores, sin tomar en cuenta su condición económica y como consecuencia no pueden ser justos, pues tratan a todos los que la paguen por igual, sin tomar en cuenta la condición económica de cada uno de ellos.

La Honorable Corte de Constitucionalidad, con relación al referido principio, ha establecido lo siguiente: “los principios de justicia y equidad tributarias regulados en el Artículo 239 constitucional, pues dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual. Tomar en cuenta únicamente como base imposible el volumen del objeto gravado no es un indicador, por sí mismo, de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, no valor comercial”. Gaceta 79, expediente 2061.2005, sentencia de fecha 06/03/2006.

4.4. Principio de capacidad de pago

En la doctrina también se le denomina Principio de Capacidad Económica, Principio de Capacidad de Pago y algunos de los tratadistas lo conceptúan como un Principio Constitucional, muchos sectores involucrados en el estudio del Derecho Tributario lo estudian como un principio fundamental de la estructura tributaria, sin embargo, hay otros sectores que consideran que es un principio económico que no debe de incidir en el análisis de los elementos estructurantes del impuesto, mucho menos, en el análisis de las incidencias de la aplicación de los impuestos.

La mayor parte de las constituciones del mundo involucra ya en su contenido este principio, a este respecto los autores Queralt, Lozano y Poveda, indican: “Al igual que ocurre en los demás principios constitucionales tributarios, el Principio de Capacidad Contributiva Económica encuentra su formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario”. Guatemala lo tiene establecido en el Artículo 243 el que literalmente dice: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”; se puede analizar de su contenido, que el legislador extraordinario claramente especificó que para que se opere el principio de justicia en el sistema tributario guatemalteco, las leyes tributarias que el Congreso de la República de Guatemala crea, deben estar basadas conforme al contenido de dicho principio.



Giuliani Fonrouge, al referirse al Principio de Capacidad Contributiva señala su desacuerdo con su involucramiento con el ejercicio del poder tributario, pues dice: “con el propósito, loable por cierto, de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia, en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependería, según aquella, de la capacidad contributiva de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad”, de conformidad con lo señalado por este tratadista, no debiera de involucrarse el principio de capacidad contributiva, con la facultad que tiene el Congreso de la República en el caso guatemalteco, por ejemplo, con supeditar la creación de las leyes, a la capacidad de pago que pueden tener las personas individuales o jurídicas en la República, pretender hacer una relación de dependencia de la creación de la norma tributaria a la situación económica de los sujetos, indicando que eso rayaría en lo arbitrario e irracional”.³⁹

El Profesor Giuliani Fonrouge, para reforzar sus argumentos, cita a Dalton, quien indica. “La expresión capacidad contributiva debe ser eliminada de toda discusión seria sobre finanzas públicas.” Cita además a Neumark quien indica: “está fuera de toda discusión que la capacidad tributaria o la capacidad de pago a efectos tributarios no son desuyo conceptos precisos, motivo por el cual, no carecen de justicia los ataques, a menudo muy mordaces, que se dirigen contra ellos”; cita también a Goode que dice: “en el sentido más elemental la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al Estado...”. La posición de este autor tan connotado, no deja de tener razón

³⁹ Ob. Cit. Pág. 337.

en virtud de que el concepto capacidad de pago o capacidad contributiva es un concepto eminentemente económico y es difícil establecer parámetros específicos que puedan delimitar la condición económica de cada sujeto y en atención a esos parámetros, cual debería de ser la imposición, que el Estado debiera de hacerle para respetar la condición económica del sujeto”.⁴⁰

Ernesto Flores Zavala, a este respecto indica: “La capacidad contributiva empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista es verdad que habrá cierta diferencia en tomar con precisión esa cantidad, y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro, pero siempre será responsable hacer su determinación con mayor o menor aproximación en todo caso, siempre es preferible a un mínimo por pequeño que sea, a ninguno”.⁴¹

La Honorable Corte de Constitucionalidad, con relación a este principio a expresado lo siguiente: “Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos

⁴⁰ Ob. Cit. Pág. 339

⁴¹ Ob. Cit. Pág. 138

impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”. Gaceta 88, expediente 775-2007, sentencia de fecha 24/04/2008.

4.5. Principio no confiscación

En el Estado feudal, cuando los Reyes creaban los impuestos, estos eran cobrados con lujo de fuerza y si en dado caso no eran pagados, los representantes de los Reyes, encargados de recaudarlos, decomisaban bienes de cualquier naturaleza, incluyendo aves y semovientes, con los cuales se hacían pago, sin importarles si estos bienes eran indispensables para la subsistencia de los sujetos y sus familias que los adeudaban.

El principio de no confiscatoriedad tutela precisamente, que los legisladores ordinarios no vayan a crear impuestos que implique quedarse sin los mínimos vitales para su subsistencia por parte de los sujetos pasivos que los tienen que pagar, este principio está en nuestra legislación, preceptuado en el Artículo 243, el que señala en forma específica, que el Congreso de la República de Guatemala es el facultado para crear impuestos, tiene prohibido crear tributos confiscatorios.

De lo anterior, es importante citar al tratadista Héctor Villegas, respecto a este principio, sobre el cual expresa: “Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta... la razonabilidad de la imposición, se debe

establecer en cada caso concreto según exigencias de tiempo lugar y según los fines económicos-social de cada impuesto”.⁴²

En ese mismo sentido el tratadista Carlos Manuel Giuliani Fonrouge, al referirse a este principio y analizando la Constitución Argentina indica: “Igualmente es de notar que cuando el art. 17 Constitucional habla de confiscación, quiere significar que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal y de fines penales, lo que nada tiene que ver con la pena de comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer algunas leyes impositivas”.⁴³

Por su parte, es importante resaltar el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad, la cual indica: “Como una cuestión previa al análisis de la acción, esta Corte estima pertinente indicar que, en el transcurso de la evolución jurídico-política de los Estados modernos, los tributos y las contribuciones, por la importancia que representan y su impacto en la economía de la sociedad, en su creación se han incorporado principios que, respondiendo a la necesidad de proveer de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines hacia el bien común, de igual manera, se deben respetar y garantizar los derechos de las personas obligadas (contribuyentes) a pagarlos, a tal punto que, conforme al Derecho comparado se ha llegado a admitir que la relación jurídica tributaria debe darse en un plano de igualdad de los contribuyentes frente al Estado. Dentro de esos principios, se pueden mencionar los de legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, **no confiscatoriedad**, prohibición a la doble o

⁴² Ob. Cit. Pág. 197

⁴³ Ob. Cit. Pág. 371



múltiple tributación, que en forma general han quedado plasmados en las normas de rango constitucional, que en gran medida se han determinado como propios de la materia, así como, han servido de base para considerarla como una rama jurídica autónoma. De la misma manera, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como del cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los Artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material, que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias". Gaceta 106, expediente 2836-2012, sentencia de fecha 18/12/2012.

CAPÍTULO V

5. Reforma al Artículo 11 inciso b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad

En el presente caso, es imperativo realizar el análisis correspondiente, respecto a ciertos artículos que de forma directa o indirecta intervienen en la realización del hecho generador y acreditamiento del Impuesto de Solidaridad. El Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, estatuye: “Materia del Impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las asociaciones de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos, y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

Por otro lado, el Artículo 6 de la referida ley, expresa: “Período impositivo. El período impositivo es trimestral y se computará por trimestres calendario”. Por su parte, el Artículo 7, indica: “Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre: a) La cuarta parte del monto del activo neto; o, b) La cuarta parte de los ingresos brutos. En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior”.



Asimismo, el Artículo 10 de dicha ley reza: “Pago del Impuesto. El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.”. Finalmente, el Artículo 11 estatuye: “Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes: a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determina en la liquidación definitiva anual, según corresponda. b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo”.

Conforme a la lectura de los artículos antes transcritos, se puede apreciar que entidades se encuentran afectas al pago del Impuesto de Solidaridad; además regula la estructura de cálculo, el período impositivo y la forma de cómo se debe hacer efectivo el pago del referido impuesto; por su parte, incide que el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta son acreditables entre sí y que cuentan con un plazo de tres años para realizarlo;



también se establece que los contribuyentes pueden elegir cualquiera de las dos opciones que para el efecto indica dicha ley, asimismo, hace referencia a que hacer cuando el Impuesto de Solidaridad no se puede acreditar en el tiempo establecido, haciendo especial énfasis solo para los contribuyentes que elijan la opción a), que es acreditar Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, y no así para los que elijan la opción b), que es acreditar Impuesto sobre la Renta a Impuesto de Solidaridad.

Por lo anterior, cabe destacar que la propia Ley del Impuesto de Solidaridad específicamente en el Artículo 11, no regula qué hacer cuando el contribuyente cancela en efectivo el Impuesto de Solidaridad estando en la opción b). La Superintendencia de Administración Tributaria, ha sostenido del criterio que ese pago el contribuyente lo debe considerar como gasto deducible al finalizar el tercer año, lo cual es totalmente arbitrario e ilegal. Para tener un amplio panorama del tema, se transcribe el ajuste formulado a través de una audiencia conferida al contribuyente por la Administración Tributaria.

5.1. Audiencia notificada por la administración tributaria al contribuyente

“Período auditado: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013

Nombre del ajuste: Acreditamiento improcedente del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta Anual.

Explicación: Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del Contribuyente... se notificó legalmente el Requerimiento de Información... para que la documentación solicitada, fuera presentada... el contribuyente proporcionó las fotocopias



e integraciones que se consideraron necesarias para desarrollar el trabajo de auditoría, por lo que se estableció lo siguiente:

Mediante la revisión efectuada, se estableció que el contribuyente acreditó en la casilla: “(-) ISO pagado en períodos anteriores pendientes de acreditar para este período y no acreditado en pagos trimestrales”, del Impuesto Sobre la Renta para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración jurada y pago anual, formulario... correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre del 2013... integrado de la siguiente forma:

Fecha de Recaudo	Período desde	Período hasta	Impuesto Determinado	Va Impuesto Sobre la Renta Compensado	Valor pagado de ISO
03/01/2013	01/10/2012	31/12/2012	403,335.94	314,673.06	88,662.88
26/04/2013	01/01/2013	31/03/2013	441,273.74	441,273-74	--
15/07/2013	01/04/2013	30/06/2013	441,273.74	113,522.11	327,751.63
24/10/2013	01/07/2013	30/09/2013	441,273.74	183,754.03	257,519.71
TOTAL ISO DETERMINADO Y PAGADO			1,727,157.16		673,934.22



Fecha de Recaudo	Período desde	Período hasta	Impuesto Determinado	Acreditamientos		Impuesto	Valor Pagado
27/03/2014	01/01/2013	31/12/2013	1,804,143.19	673,934.22	738,549.88	ISO – ISR	391,659.09

Del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad por Q673,934.22, se determinó que no corresponde, en virtud que el contribuyente se encuentra afiliado en los registros de la Administración Tributaria, en la opción b) mencionada en el Artículo 11, del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.

La literal b) del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, establece que “Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria”. **El contribuyente no realizó el cambio que menciona el citado artículo.**

El último párrafo del artículo anteriormente citado, también establece: “**El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado** conforme lo regulado en este artículo, **será considerado como un gasto deducible** para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del **período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo**”. **El plazo indicado, no se encuentra vencido, no obstante el contribuyente realizó el acreditamiento improcedente.**



Por lo anterior y al análisis al acreditamiento de Q673,934.22 del Impuesto de Solidaridad a la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta del 2013, se estableció que no corresponde y se procede a realizar el ajuste correspondiente.

Base Legal: Artículos 37, 38 y 172, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; Artículo 1, 8, 9 y 11 Literal b), Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad; vigentes en el período auditado, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala”.

De conformidad con lo expuesto, se puede apreciar que la Superintendencia de Administración Tributaria no reconoce el acreditamiento; toda vez que indica, que el contribuyente en el período de enero a diciembre del año 2013 se encontraba en la opción b) del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que al momento de realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta en la Declaración Jurada Anual, lo cual lo hizo en marzo de 2014, acreditó Impuesto de Solidaridad, estando ya en la opción a) del referido artículo. La referida institución, sin ser muy clara en sus argumentos, esgrime que en ningún momento el contribuyente ha dado el aviso correspondiente, al cual hace referencia el ya mencionado artículo.

Por otro lado, la Superintendencia de Administración Tributaria, únicamente se limita a indicar, que el plazo que establece el Artículo 11 de la referida Ley, aún no ha vencido, por lo que el acreditamiento es improcedente. Cabe mencionar, que la postura del ente fiscalizador atenta contra los principios de legalidad, igualdad, justicia tributaria, capacidad de pago y de confiscación, los cuales están recogidos y garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.



5.2. Opiniones emitidas por la unidad de consulta de la administración tributaria

Aunado a lo anterior, también se trae a colación los diversos criterios que ha sostenido la Administración Tributaria en el transcurso del tiempo de vigencia de la Ley del Impuesto de Solidaridad, los cuales son emitidos mediante opiniones. A continuación se presentan diversas consultas que los contribuyentes realizan a la Administración Tributaria, en casos concretos, siempre referente a la laguna legal que contiene el Artículo 11 de dicha ley; por lo que, se procede a transcribir las partes conducentes de las mencionadas opiniones.

A. "...Representante Legal de la entidad mencionada en el Asunto manifiesta que su representada para efectos del pago del Impuesto de Solidaridad eligió la opción b) del Artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República.

Expone que su representada **acreditó al Impuesto de Solidaridad los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta** efectuados en los años 2009 y 2010, por lo que se extinguieron los primeros tres trimestres del Impuesto de Solidaridad como lo regula la literal b) del Artículo 11 de la ley del impuesto citado, pero que es distinto al caso del **cuarto pago trimestral de octubre a diciembre**, debido a que para cumplir con **dicho pago lo tuvo que desembolsar obligadamente en efectivo**, puesto que se debe realizar en enero del siguiente año calendario y en esa fecha no había pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta que efectuar en ese mes, ya que el primer pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta se realizar durante los primeros diez días hábiles del mes de abril de cada año, por lo que al desembolsar su representada dinero

para efectuar los pagos del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad en los años citados, **pueden ser considerados acreditables a los pagos del Impuesto Sobre la Renta** que se determine en el futuro hasta un límite de tres (3) años posteriores y siempre que su representada se encuentre en la opción a) del artículo referido, el cual transcribe, y resalta que dicha norma establece que el **Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta son acreditables entre sí**, en cumplimiento a los principios de Legalidad, Equidad y Justicia Tributaria y de Capacidad de Pago... y expresa que el Artículo 11 en la literal b) del impuesto relacionado, no establece limitación alguna ni prohíbe que el impuesto efectivamente pagado no se pueda acreditar al Impuesto Sobre la Renta, y conforme al Artículo 5 de la Constitución Política de la República, el cual transcribe, toda persona puede hacer lo que la ley no prohíbe, por lo que si no se permite a su representa **acreditar el Impuesto de Solidaridad efectivamente pagado se incurriría en un acto de confiscación.**

Por lo anteriormente expuesto, solicita "(...)" que la Administración Tributaria manifieste confirmación que el caso consultado, el cuarto pago del Impuesto de Solidaridad efectivamente desembolsado por mi representada, estando en la opción b) del artículo 11 del Decreto 73-2008, se pueden... acreditar al Impuesto Sobre la Renta al momento de trasladarse nuevamente a la opción a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, durante los tres años inmediatos siguientes de efectuado el pago del ISO." Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria, luego de realizar el análisis correspondiente, esgrime lo siguiente: "Que lo pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) realizados durante un año calendario determinado, por los contribuyentes obligados a tributar dicho impuesto de esta manera, pueden ser

acreditados a los pagos del Impuesto de Solidaridad (ISO) del mismo año calendario en que se pagó el ISR trimestral; extinguiéndose así la obligación tributaria del ISO, hasta el monto del ISR así acreditado.

...En el caso de **un contribuyente que haya elegido la opción establecida en la literal b) del artículo 11 de la Ley del ISO**, pero que por cualquier circunstancia **haya desembolsado en efectivo** la totalidad de los pagos trimestrales de este impuesto de un determinado trimestre de un determinado año calendario, **no puede acreditar el ISO así pagado al ISR**, por el hecho de cambiarse a la opción a) del referido artículo, toda vez que la ley no regula así; sin embargo, a pesar de ello lo hace, **incurriría en fraude de ley**, pues estaría aplicando simultáneamente las dos opciones de acreditamiento reguladas en el artículo 11 citado, eludiendo el sentido de lo normado en éste, porque: 1) por un lado, estaría pagando el ISO de los trimestres de un terminado año calendario... suponiendo que lo hiciera dentro del plazo establecido en el artículo 10 de la Ley del ISO, y acreditando estos pagos al ISR de los tres años calendario inmediatos siguientes... y 2) por otro lado, estaría acreditando el ISO que pagó o pudo haber pagado en los tres años calendario anteriores... a los pagos del ISR del año calendario en curso... No obstante, con base en el artículo 38 inciso II) de la Ley del ISR, **el ISO así pagado se considera como gasto deducible en la determinación de la renta imponible para el cálculo del ISR del período de imposición en que efectivamente se haya pagado**".

B. "Los Administradores Conjunto y Representantes Legales de la entidad mencionada en el Asunto, manifiestan lo siguiente:

El método de acreditamiento que nuestra representada tiene como procedimiento autorizado por la Administración es el descrito en la literal b) del artículo 11 del Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, que establece lo siguiente...

Derivado de lo anterior, se producen casos en los que el Impuesto Sobre la Renta trimestral que se acredita es menor al Impuesto de Solidaridad trimestral, por lo que resultan diferencias de Impuesto de Solidaridad que deben enterarse a la Administración Tributaria. Estos **pagos en concepto de Impuesto de Solidaridad que exceden** a los pagos trimestrales acreditados, en nuestra opinión constituyen gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta en el período en que se incurren porque la **Ley del Impuesto de Solidaridad no regula como crédito** estos pagos para la opción b) del artículo 11 de la ley indicada. La Ley solo regula el tratamiento como crédito para la opción a) del mismo artículo que consiste en acreditar los pagos del Impuesto de Solidaridad a los pagos del Impuesto Sobre la Renta hasta agostarse en un máximo de 3 años. (...).

...Sin embargo, en la opción establecida en el inciso b) del artículo 11, de la Ley citada, el impuesto que se acredita es el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, por lo tanto, consideramos que no le es aplicable la regulación de considerarlos gasto después de 3 años; y al no existir una disposición al respecto, consideramos que sería gasto deducible en el mismo período en que se incurre de conformidad con el artículo 38 inciso II) del Decreto No. 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece que son deducibles en el período los impuestos efectivamente pagados".

Derivado de lo anterior, consulta lo siguiente:



“Solicita a la Administración Tributaria confirmar si los **desembolsos por pagos** realizados en concepto de **Impuesto de Solidaridad** durante los cuatro trimestres del año calendario, que exceden al Impuesto Sobre la Renta que se le acredita, utilizando la opción establecida en el inciso b) del artículo 11 del Decreto No. 73-2008, constituyen gastos deducibles en el período en que se incurren por no estar regulado este caso o si deben considerarse como crédito fiscal acreditable a los pagos de Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, considerándolos gastos deducibles hasta finalizar los 3 años indicados.”

Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria, luego de realizar el análisis correspondiente, manifiesta lo siguiente:

“**Los pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR)** realizados durante un año calendario determinado, por los contribuyentes obligados a tributar dicho Impuesto de esta manera, **pueden ser acreditados a los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad (ISO)** del mismo año calendario en que se pagó el Impuesto Sobre la Renta trimestral; extinguiéndose así la obligación tributaria del Impuesto de Solidaridad, hasta el monto del Impuesto Sobre la Renta así acreditado.

...Si al utilizar esta última forma de acreditamiento, tal como lo establece la norma citada, **resultan con saldos los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad**, originados por que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta pagados y por acreditar son menores al Impuesto de Solidaridad trimestral determinado, los **saldos**



de este último impuesto debe pagarse dentro del plazo legal y **serán considerados como pagos definitivos**, por lo tanto, **no es posible declararlos como gastos deducibles en el mismo período en que se determina la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta...**

No obstante lo anterior, **dichos saldos trimestrales de Impuesto de Solidaridad** que hayan sido efectivamente pagados, **serán considerados como gastos deducibles** por los contribuyentes que se encuentren afiliados en la forma de acreditamiento regulada en el inciso b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad **hasta en la determinación y liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta en que concluyan los tres años calendarios a que se refiere la literal a) del mismo artículo.**

Como se puede apreciar, el criterio sostenido por la Superintendencia de Administración Tributaria, en las opiniones antes transcritas, no es uniforme, y sobre todo es ilegal y arbitrario, por las razones siguientes:

1. Con relación al caso identificado con la literal A manifiesta, que si el contribuyente desembolso efectivo para cancelar el pago del Impuesto de Solidaridad, estando en la opción b) del Artículo 11 en referencia, no lo puede acreditar al Impuesto Sobre la Renta, por que conllevaría aplicar las dos formas de acreditamiento que establece la Ley del Impuesto de Solidaridad, por consiguiente dicho contribuyente estaría cometiendo fraude de ley. La única solución, sin fundamento legal, que le indica Administración Tributaria, es que el ISO pagado, bajo antes aludida, lo debe de

considerar como un gasto deducible en la determinación de la renta imponible para efectos del cálculo del ISR del período de imposición (del período en que se canceló le ISO) en que efectivamente se haya pagado.

2. Respecto al caso contenido en la literal B, cabe agregar que son saldos de Impuesto de Solidaridad pagados en efectivo por el contribuyente. La Superintendencia de Administración Tributaria, indica que los referidos pagos son definitivos, por lo tanto, el contribuyente no lo puede declarar como gastos deducibles en el mismo período en que se determina la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta; no obstante, hace la salvedad que si los puede registrar como gastos deducibles al cabo en que concluyan los tres años calendario que se refiere la literal a) del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

De lo expuesto, la Superintendencia de Administración Tributaria es del criterio que el Impuesto de Solidaridad pagado en efectivo bajo la opción b) del Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el contribuyente lo debe considerar como un gasto deducible para efectos de liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior, desvirtúa el espíritu con que fue creada la ley antes referida, es decir, que el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta son acreditables entre sí, atentando contra los principios de legalidad, igualdad, justicia tributaria, capacidad de pago y de confiscación, los cuales están recogidos y garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.



5.3. Propuesta de Reforma del Artículo 11 inciso b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

DECRETO NÚMERO

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO

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

CONSIDERANDO

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



CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de la República de Guatemala otorga con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala la facultad de decretar impuestos, conforme a las necesidades del Estado.

POR TANTO

En ejercicio de las atribuciones que le confieren las literales a) y c) del artículo 171 y con fundamento en el artículo 239, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA

La siguiente:

REFORMA A LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

ARTÍCULO 1. Se reforma la literal b) y el último párrafo del artículo 11, los cuales quedan así:

“b) El monto del Impuesto Sobre la Renta pagado trimestralmente, podrá ser acreditado al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Cuando el Impuesto de

Solidaridad se cancele en efectivo, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agostamiento, conforme al plazo indicado en la literal anterior, tanto al que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme a lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refieren la literal a) y b) de este artículo.”.

ARTÍCULO 2. Órgano de Administración. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la administración del Impuesto de Solidaridad, que comprende su aplicación, recaudación, fiscalización y control.

ARTÍCULO 3. Transitorio. Los contribuyentes que se encuentren en la opción de acreditar el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, de conformidad con el artículo 11 del Decreto 73-2008, deben pagar el impuesto correspondiente al trimestre de octubre a diciembre del año 2015.

ARTÍCULO 4. Vigencia. El presente decreto entrará en vigencia el uno (1) de enero del año dos mil dieciséis y deberá publicarse en el diario oficial.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Ley del Impuesto de Solidaridad en su Artículo 11 regula que, el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta son acreditables entre sí y para el efecto indica dos opciones, una de ella es el acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad. Es de indicar, que cuando el Impuesto Sobre la Renta no es suficiente para cubrir el Impuesto de Solidaridad se debe cubrir en efectivo, no obstante, el referido artículo no regula el tratamiento del crédito fiscal por concepto de Impuesto de Solidaridad, produciendo falta de certeza y seguridad jurídica al obligado o responsable (contribuyente), por consiguiente atenta contra los principios de legalidad, igualdad, justicia tributaria, capacidad de pago y no confiscación, los cuales están garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por lo anterior, se recomienda para que a través Organismo Ejecutivo se ingrese un proyecto de ley al Congreso de la República de Guatemala, a efecto de regular el tratamiento antes indicado, y así no dejar a discreción o interpretación del ente fiscalizador su aplicación.



ANEXOS



AUDIENCIA

Guatemala, 22 de abril de 2015.

Audiencia No. A-2015-21-01-000127
Expediente No. 2015-21-01-44-0000209 ✓
Nombramiento(s) No. 2015-7-210

ASUNTO: Ajuste, Impuesto y Multa derivados de la auditoría efectuada al contribuyente: **PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con Número de Identificación Tributaria **498174-K**, relacionados con el **Impuesto Sobre la Renta**, correspondiente al período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

Se concede al contribuyente **PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA**, con domicilio fiscal ubicado en 28 calle 0-31 zona 3, municipio y departamento de Guatemala, **AUDIENCIA** por **TREINTA (30)** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste por escrito su conformidad o inconformidad con el **Ajuste, Impuesto y Multa** formulados por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamente su oposición y defensa.

Para los efectos antes mencionados se acompaña lo siguiente:

Descripción	Folios
RESUMEN DE IMPUESTO y MULTA	1
RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTE ✓	1 ✓
HOJA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1 ✓
EXPLICACIÓN DE AJUSTE	1 ✓

Licda. Brenda Luisa Gil Ramazzini de Cuc
Jefe de Sección Comercio
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 69, 98, 127, 130, 146 y 147, del Decreto Número 6-91 Código Tributario; 3 del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala; 5, y 48 numeral 6 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007 y el artículo 62 numeral 7 de la Resolución Número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria. Todos vigentes en el período auditado.

NOTIFÍQUESE:

Lic. Oscar Hernández Cortidor
Subjefe Tributario CEG
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

Lic. José Antonio Mangual Ortiz
Jefe de División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

Nota: Al responder debe hacer referencia al número de audiencia y expediente arriba indicados. Asimismo acompañar fotocopia legalizada del nombramiento del Representante Legal.



CONTRIBUYENTE: PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

NTT: 498174-K

RESUMEN DE IMPUESTO Y MULTA
(Valores expresados en Quetzales)

No.	IMPUESTO	PERÍODO COMPRENDIDO		IMPUESTO A PAGAR	MULTA	TOTAL IMPUESTO MAS MULTA
		DEL	AL			
1	IMPUESTO SOBRE LA RENTA	01/ENE/2013	31/DIC/2013	673,934.22	673,934.22	1,347,868.44
TOTAL DE IMPUESTO Y MULTA				673,934.22	673,934.22	1,347,868.44

1,347,868.44

ANEXO II

SANCIÓN: 100% sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Código Tributario; vigentes en los periodos auditados.

INTERESES: Cóbrase intereses resarcitorios sobre impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Código Tributario; vigentes en los periodos auditados.

[Signature]
Lic. Ruben Amador López Silvestre
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

[Signature]
Lic. Juan Carlos Remírez Cortidor
Supervisor Tributario CEG
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes



ANEXO III

CONTRIBUYENTE: PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 498174-K/

Resumen de Explicación de Ajuste

Auditoria del Impuesto Sobre la Renta

Período de Imposición: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013

EXPLICACIÓN No.	Nombre de la Explicación de Ajuste	Valor Q.
1.1.	Acreditamiento impropio del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta Anual	673,934.22
Total		673,934.22

Rubén López
Lic. Rubén Armando López Silvestre
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes


Johanna Cortidor
Lic. Johanna Cortidor Hernández Cortidor
Supervisor Tributario CEG
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes


CONTRIBUYENTE: PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 498174-K

PERIODO DE IMPOSICIÓN: DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013

Hoja de Liquidación No. 1

Impuesto Sobre la Renta Régimen Sobre la Utilidades de Actividades Lucrativas

(Cifras expresadas en quetzales)

I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE

Renta Imponible declarada según formulario
SAT-1411 No. 11981908630

5,819,816.73

II. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

Cálculo del impuesto conforme al artículo 36 y 172 del
Decreto número 10-2012 de la Ley de Actualización
Tributaria, vigentes en el período auditado, así:
Tarifa 31% sobre Renta Imponible
(Q.5,819,816.73 x 31%).

DECLARADO

AJUSTE(S)

1,804,143.19

1,804,143.19

(-) Pagos trimestrales

738,549.87

738,549.87

(=) ISR determinado

1,065,593.32

1,065,593.32

(-) Créditos no sujetos a reintegro

0.00

0.00

ISO pagado en períodos anteriores pendiente de acreditar
para este período y no acreditado en pagos trimestrales

673,934.22

673,934.22

0.00

(=) Saldo del Impuesto

391,659.10

1,065,593.32

(-) Otros acreditamientos conforme resolución

0.00

0.00

(-) Crédito por Impuesto al Valor Agregado

0.00

0.00

(-) Impuesto pagado conforme declaración original y sus
rectificaciones

391,659.10

391,659.10

IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR

673,934.22

SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTOS

673,934.22

TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE

1,347,868.44

SANCIÓN: Multa del 100% sobre el impuesto omitido conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, vigentes en el período auditado.

INTERESES: Cóbrase Intereses resarcitorios sobre el impuesto omitido conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, vigentes en el período auditado.

Ruben Lopez
Lc. Ruben Armando Lopez Silvestre
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

José César Hernández Cortés
Lc. José César Hernández Cortés
Supervisor Tributario C-3
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

CONTRIBUYENTE: PRODUCTOS ALIMENTICIOS CENTROAMERICANOS, SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: 498174-K

EXPLICACIÓN DE AJUSTE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Período Auditado: Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013
Nombre del ajuste: Acreditamiento impropcedente del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta Anual.
Valor del ajuste: Q.673,934.22

Explicación: Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del Contribuyente, el 6 de marzo de 2015, se notificó legalmente el Requerimiento de Información número 2015-7-210-1, para que la documentación solicitada, fuera presentada en el plazo legal de tres días hábiles posteriores a la fecha de notificación, vencido el plazo legal, el contribuyente proporcionó las fotocopias e integraciones que se consideraron necesarias para desarrollar el trabajo de auditoría, por lo que se estableció lo siguiente:

Según el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, la actividad económica del contribuyente es "Elaboración de otros productos alimenticios, no clasificados en otra parte"; asimismo, el objeto de la sociedad, según escritura de constitución es "La fabricación, producción, distribución y compraventa de productos alimenticios en general(...)"

Mediante la revisión efectuada, se estableció que el contribuyente acreditó en la casilla: "(-) ISO pagado en períodos anteriores pendiente de acreditar para este período y no acreditado en pagos trimestrales", del Impuesto Sobre la Renta para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos. Declaración Jurada y pago anual, formulario SAT-No. 1411 11981908630, correspondiente al período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2013, presentado en el Banco Industrial, S.A, el 27 de marzo de 2014, la cantidad de Q 673,934.22, integrado de la siguiente forma:

(Cifras en Quetzales)

FECHA RECAUDO	PERIODO DESDE	PERIODO HASTA	NUMERO FORMULARIO	IMPUESTO DETERMINADO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMPENSADO	VALOR PAGADO DE ISO
03/01/2013	01/10/2012	31/12/2012	160914032559	403,395.94	314,673.06	88,662.88
26/04/2013	01/01/2013	31/03/2013	160910735281101	441,273.74	441,273.74	-
15/07/2013	01/04/2013	30/06/2013	160910986971445	441,273.74	113,522.11	327,751.63
24/10/2013	01/07/2013	30/09/2013	160811347539441	441,273.74	183,754.03	257,519.71
TOTAL ISO DETERMINADO Y PAGADO				1,727,157.16		673,934.22

FECHA RECAUDO	PERIODO DESDE	PERIODO HASTA	NUMERO FORMULARIO	IMPUESTO DETERMINADO	ACREDITAMIENTOS	IMPUESTO	VALOR PAGADO
27/03/2014	01/01/2013	31/12/2013	1411 11981908630	1,804,143.19	673,934.22	738,549.88	391,659.09

Del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad por Q673,934.22, se determinó que no corresponde, en virtud que el contribuyente se encuentra afiliado en los registros de la Administración Tributaria, en la opción "b" mencionada en el artículo 11, del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.

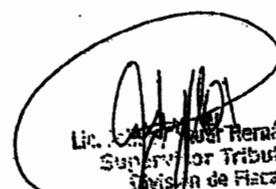
La literal b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, establece que "Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria". El contribuyente no realizó el cambio que menciona el citado artículo.

El último párrafo del artículo anteriormente citado, también establece: "El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo". El plazo indicado, no se encuentra vencido, no obstante el contribuyente realizó el acreditamiento impropcedente.

Por lo anterior y al análisis realizado al acreditamiento de Q673,934.22 del Impuesto de Solidaridad a la Declaración Jurada Anual del Impuesto Sobre la Renta del 2013, se estableció que no corresponde y se procede a realizar el ajuste correspondiente.

Base Legal: Artículos 37, 38 y 172, Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; Artículos 1, 8, 9 y 11 Literal b), Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad; vigentes en el período auditado, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.


Lic. Ruben Armando Lopez Silvestre
Auditor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes


Lic. Juan Hernandez Cortez
Supervisor Tributario
División de Fiscalización
Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS. Guatemala, tres de Enero de dos mil doce.

Volte Verónica Dula Chelama Avila de Sánchez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

OPINIÓN
O-2012-08-01-000002
REFERENCIA: SAT-IAJ-DCT-008-01-2012

Luz Ríos
Intendencia de Asuntos Jurídicos

ASUNTO:

Alfredo Enrique Figueroa Ruano, en calidad de Presidente del Consejo de Administración y Representante Legal de la entidad **TRANSMERQUIM DE GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 850843-7**, consulta si el cuarto pago trimestral del Impuesto de Solidaridad efectivamente desembolsado por su representada estando en la opción b) del artículo 11 de la Ley del impuesto citado, se puede acreditar al Impuesto Sobre la Renta al momento de trasladarse nuevamente a la opción a) del artículo 11 de la ley del citado impuesto durante los tres años inmediatos siguientes de efectuado el pago del Impuesto de Solidaridad.

ANTECEDENTES

El Gerente General y Representante Legal de la entidad mencionada en el Asunto, manifiesta que su representada para efectos del pago del Impuesto de Solidaridad eligió la opción b) del artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República.

Expone que su representada acreditó al Impuesto de Solidaridad los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta efectuados en los años 2009 y 2010, por lo que se extinguieron los primeros tres trimestres del Impuesto de Solidaridad como lo regula la literal b) del artículo 11 de la ley del impuesto citado, pero que es distinto el caso del cuarto pago trimestral de octubre a diciembre, debido a que para cumplir con dicho pago lo tuvo que desembolsar obligadamente en efectivo, puesto que se debe realizar en enero del siguiente año calendario y en esa fecha no había pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta que efectuar en ese mes, ya que el primer pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta se realiza durante los primeros diez días hábiles del mes de abril de cada año, por lo que al desembolsar su representada dinero para efectuar los pagos del cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad en los años citados, pueden ser considerados acreditables a los pagos del Impuesto Sobre la Renta que se determine en el futuro hasta un límite de tres (3) años posteriores y siempre que su representada se encuentre en la opción a) del artículo referido, el cual transcribe, y resalta que dicha norma establece que el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta son acreditables entre sí, en cumplimiento a los principios de Legalidad, Equidad y Justicia Tributaria y de Capacidad de Pago, contenidos en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales transcribe parcialmente y expresa que el artículo 11 en la literal b) del impuesto relacionado, no establece

Página 1 de 6

Intendencia de Asuntos Jurídicos

O-2012-08-01-000002, Exp.2011-08-01-01-0000121

AEMO/HRUG/kdoa

SAT ANEXO VII

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

[Handwritten signature]
Lic. Kenia Diaz Orellana Avina de Sánchez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

limitación alguna ni prohíbe que el impuesto efectivamente pagado no se pueda acreditar al Impuesto Sobre la Renta, y conforme al artículo 5 de la Constitución Política de la República, el cual transcribe, toda persona puede hacer lo que la ley no prohíbe, por lo que si no se permite a su representada acreditar el Impuesto de Solidaridad efectivamente pagado se incurriría en un acto confiscatorio.

Aclara, que conforme la Ley del Impuesto de Solidaridad, los pagos de este impuesto que se han realizado por acreditamiento de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, no son acreditables nuevamente al Impuesto Sobre la Renta, porque implicaría efectuar doble acreditamiento y tampoco puede considerarse como gasto deducible en el régimen del Impuesto Sobre la Renta; pero al realizar su pago en efectivo, estando en la opción b) del artículo 11 de la citada Ley, procede su acreditamiento al momento de cambiarse a la opción a) del mismo artículo, para que el Impuesto de Solidaridad pagado se pueda acreditar al Impuesto Sobre la Renta y no se argumente la utilización simultánea de las dos opciones del artículo 11 referido.

El Representante Legal de la entidad consultante presenta algunos ejemplos de acreditamientos conforme las opciones a) y b) del artículo 11 de la Ley Impuesto de Solidaridad, para evidenciar que al no aceptar el acreditamiento del cuarto pago del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta se da un acto confiscatorio de bienes, conforme los artículos constitucionales referidos.

[Handwritten signature]
Lic. Heriberto Rivas Guzmán
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Por lo anteriormente expuesto, solicita "(...) que la Administración Tributaria manifieste confirmación que en el caso consultado, el cuarto pago del Impuesto de Solidaridad efectivamente desembolsado por mi representada, estando en la opción b) del artículo 11 del Decreto 73-2008, se pueden (sic) acreditar al Impuesto Sobre la Renta al momento de trasladarse nuevamente a la opción a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, durante los tres años inmediatos siguientes de efectuado el pago del ISO."

ANÁLISIS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

[Handwritten signature]
Lic. Angel Luis Ariza Alvarado
Intendencia de Asuntos Jurídicos

DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD.

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. (El subrayado no corresponde al texto legal)

(...)

DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS REFORMAS.

Artículo 38. (Reformado el texto que antecede a la literal a) por el artículo 12 del Decreto Número 18-04 del Congreso de la República). Renta imponible en el régimen optativo previsto en el artículo 72 de esta ley. Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes: (...)

(...)

- II) Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado, las municipalidades o sus entidades.

Artículo 61. (Reformado por el artículo 21 del Decreto Número 18-04 del Congreso de la República.) Pagos trimestrales. Los contribuyentes sujetos al régimen optativo establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán realizar pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta. (...)

Lic. *[Firma]* **Arce Menéndez Ochoa**
Intendencia de Asuntos Jurídicos

El pago del impuesto se efectuará por trimestres vencidos y se liquidará en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectuará por medio de declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente, dentro de los tres primeros meses del año. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta del referido período anual de liquidación. (El subrayado no corresponde al texto legal)

DECRETO NÚMERO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA, LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL Y SUS REFORMAS.

Artículo 4. (Reformado por el Artículo 1. Del Decreto Número 64-90, del Congreso de la República de Guatemala). Actos nulos. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. (El subrayado no corresponde al texto legal)

Artículo 10. (Reformado por el artículo 1 del Decreto Número 59-2005 del Congreso de la República). Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. (...)

Según los archivos electrónicos del Registro Tributario Unificado de esta Institución, la entidad **TRANSMERQUIM DE GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA** se encuentra afiliada en el Régimen Optativo de pago del Impuesto Sobre la Renta y acredita el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad.

Del análisis de las normas legales anteriores se colige lo siguiente:

- Que los pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) realizados durante un año calendario determinado, por los contribuyentes obligados a tributar dicho impuesto de esta manera, pueden ser acreditados a los pagos del Impuesto de Solidaridad (ISO) del mismo año calendario en que se pagó el ISR trimestral; extinguiéndose así la obligación tributaria del ISO, hasta el monto del ISR así acreditado.

Que los pagos trimestrales del ISR, que se acrediten a los pagos trimestrales del ISO, del mismo año calendario, según el régimen establecido en la literal b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, serán acreditados para cancelar el ISR del período anual de liquidación al que correspondan, puesto que se consideran como pagos anticipados de este último impuesto.

Lic. Angel Luis Arce Almendrez Cefoa
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Linda María Díaz Ornelana Avila de Sánchez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

- Que la Ley del ISO establece en las literales a) y b) del artículo 11, las dos formas a que pueden optar los contribuyentes para acreditar entre sí el ISO y el ISR, la primera, acreditar el ISO al ISR; y la segunda, acreditar el ISR al ISO. En este sentido, cuando un contribuyente elige la primera opción, puede cambiarse a la segunda sin autorización de la Administración, pero debe actualizar sus datos de inscripción en el Registro Tributario Unificado. Por el contrario, si elige la segunda opción, entonces para cambiarse a la primera debe contar con autorización de la Administración Tributaria. En ningún caso puede un contribuyente utilizar simultáneamente las dos opciones de acreditamiento. El acreditamiento entre estos impuestos evita que haya doble tributación.
- En el caso de un contribuyente que haya elegido la opción establecida en la literal b) del artículo 11 de la Ley del ISO, pero que por cualquier circunstancia haya desembolsado en efectivo la totalidad de los pagos trimestrales de este impuesto de un determinado trimestre de un determinado año calendario, no puede acreditar el ISO así pagado al ISR, por el hecho de cambiarse a la opción a) del referido artículo, toda vez que la ley no lo regula así; sin embargo, si a pesar de ello lo hace, incurriría en fraude de ley, pues estaría aplicando simultáneamente las dos opciones de acreditamiento reguladas en el artículo 11 citado, eludiendo el sentido de lo normado en éste, porque: 1) por un lado, estaría pagando el ISO de los trimestres de un determinado año calendario (año n), suponiendo que lo hiciera dentro del plazo establecido en el artículo 10 de la Ley del ISO, y acreditando estos pagos al ISR de los tres años calendario inmediatos siguientes (años n+1, n+2 y n+3); y 2) por otro lado, estaría acreditando el ISO que pagó o pudo haber pagado en los tres años calendario anteriores (año n-3, año n-2 y año n-1) a los pagos del ISR del año calendario en curso (año n). No obstante, con base en el artículo 38 inciso II) de la Ley del ISR, el ISO así pagado se considera como gasto deducible en la determinación de la renta imponible para el cálculo del ISR del período de imposición en que efectivamente se haya pagado.

Lic. Héctor Roberto López Granado
Intendencia de Asuntos Jurídicos

OPINIÓN

Con base en los artículos 28 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 102 del Código Tributario; 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; 38 inciso II) y 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 4 y 10 de la Ley del Organismo Judicial, y 34 numeral 13) del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta Superintendencia OPINA: Que aunque a la entidad **TRANSMERQUIM DE GUATEMALA, SOCIEDAD ANÓNIMA** se le autorizara por parte de la Administración Tributaria el cambio de la forma de acreditamiento entre los Impuestos de Solidaridad y Sobre la Renta, pasando de la opción b) a la opción a) reguladas en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, no podría acreditar el ISO correspondiente a los cuartos trimestres de los años 2009 y 2010, que pagó en efectivo en Enero de 2010 y 2011, respectivamente (estando en esas fechas obligada a tributar según la opción b) antes mencionada), a los pagos del ISR de los tres años inmediatos siguientes a los años 2010 y 2011, respectivamente, por cuanto que

[Handwritten signature]
Lic. Álvaro Luis San Andrés Ochoa
Intendencia de Asuntos Jurídicos

incurriría en fraude de ley al aplicar simultáneamente las dos formas de acreditamiento entre ambos impuestos. Sin embargo, el ISO así pagado se considera como gasto deducible en la determinación de la renta imponible para el cálculo del ISR de los períodos de imposición de los años 2010 y 2011 en que fue efectivamente pagado, respectivamente.

De conformidad con el artículo 102 del Código Tributario, la respuesta relativa a la consulta formulada por el interesado, no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

Notifíquese a **TRANSMERQUIM, SOCIEDAD ANÓNIMA** en Calzada Aguilar Batres, Empresariales Monte María, 45-54, Oficina 301, Zona 11, municipio de Guatemala, departamento de Guatemala. Debidamente diligenciado vuelva al Departamento de Consultas Tributarias de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para ser enviado oportunamente al Archivo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lic. Kenia Dora Orellana Ariza de Sánchez
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Herber Rolando Cruz Granados
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Ángel Fernando Menéndez Ochoa
Intendencia de Asuntos Jurídicos



ANEXO XII

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE CONSULTAS TRIBUTARIAS Y ADUANERAS. Guatemala, diecinueve de julio de dos mil trece.

Handwritten signature and notes in the top left margin.

OPINIÓN
OPI-2013-08-01-000082

REFERENCIA: SAT-IAJ-DC-UCTA-312-2013

ASUNTO:

María Adelina Figueroa Molina de Close y Eduardo Enrique Figueroa Molina, en calidad de Administradores Conjuntos y Representantes Legales de la entidad FIGUEROA Y COMPAÑIA LIMITADA, NIT 44514-2, consultan sobre el tratamiento fiscal que debe darse a los desembolsos del Impuesto de Solidaridad, conforme a la opción b) del artículo 11 del Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Lic. Andrés Luis Velázquez Ornesco
Jefe de Unidad de Consultas Tributarias y Aduaneras
Intendencia de Asuntos Jurídicos

I. ANTECEDENTES

Los Administradores Conjuntos y Representantes Legales de la entidad mencionada en el Asunto, manifiestan lo siguiente:

"El método de acreditamiento que nuestra representada tiene como procedimiento autorizado por la Administración es el descrito en la literal b) del artículo 11 del Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, que establece lo siguiente: b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario ...

Derivado de lo anterior, se producen casos en los que el Impuesto Sobre la Renta trimestral que se acredita es menor al Impuesto de Solidaridad trimestral, por lo que resultan diferencias de Impuesto de Solidaridad que deben enterarse a la Administración Tributaria. Estos pagos en concepto de Impuesto de Solidaridad que exceden a los pagos trimestrales acreditados, en nuestra opinión constituyen gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta en el período en que se incurren por que la Ley del Impuesto de Solidaridad no regula

Lic. Leslie García Ovalle
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Carlos Darío Méndez
Intendente de Asuntos Jurídicos

como crédito estos pagos para la opción b) del artículo 11 de la ley indicada. La Ley solo regula el tratamiento como crédito para la opción a) del mismo artículo que consiste en acreditar los pagos del Impuesto de Solidaridad a los pagos del Impuesto Sobre la Renta hasta agotarse en un máximo de 3 años. (...)

Nuestra apreciación de lo anterior es que los remanentes del Impuesto de Solidaridad que deben considerarse como gasto hasta que finalicen los siguientes 3 años a que se refiere la norma legal, son aquellos pagos de Impuesto de Solidaridad que no sean acreditados al Impuesto Sobre la Renta, cuya regulación está contenida en el inciso a) del artículo 11 citado, porque es el único caso en que se acredita el Impuesto de Solidaridad.

Lic. Arnulfo Luis Velázquez Góngora
Jefe de Unidad de Asesoría Jurídica y Asesoría
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Sin embargo, en la opción establecida en el inciso b) del artículo 11, de la Ley citada, el impuesto que se acredita es el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad, por lo tanto, consideramos que no le es aplicable la regulación de considerarlos gasto después de 3 años; y al no existir una disposición al respecto, consideramos que sería gasto deducible en el mismo período en que se incurre de conformidad con el artículo 38 inciso II) del Decreto No. 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece que son deducibles en el período los impuestos efectivamente pagados."

El consultante manifiesta su propia opinión y cita las normas legales que consideró pertinentes.

Derivado de lo anterior, consulta lo siguiente:

Lic. Leidy Maricela Ovalle Orjil
Jefa de Departamento de Escrituras
Intendencia de Asuntos Jurídicos

"solicita a la Administración Tributaria confirmar si los desembolsos por pagos realizados en concepto de Impuesto de Solidaridad durante los cuatro trimestres del año calendario, que exceden al Impuesto Sobre la Renta que se le acredita, utilizando la opción establecida en el inciso b) del artículo 11 del Decreto No. 73-2008, constituyen gastos deducibles en el período en que se incurren por no estar regulado este caso o si deben considerarse como crédito fiscal acreditable a los pagos de Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, considerándolos gastos deducibles hasta finalizar los 3 años indicados."

II. CONSIDERACIONES LEGALES

DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO TRIBUTARIO.

Artículo 7. Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

Lic. Ángel Estuardo Méndez Delgado
Intendente de Asuntos Jurídicos



ANEXO XIV

[Handwritten signature]

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. (...)

DECRETO NÚMERO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD.

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del periodo de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo

DECRETO NÚMERO 26-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (vigente hasta el 31/12/2012).

Artículo 38. Renta Imponible en el régimen optativo previsto en el artículo 72 de esta ley. Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes: (...)

Lic. Arturo Luis Padilla Quiroz
Jefe de Unidad de Consultas Tributarias y Recursos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Leslie Martínez Ovalle Ovalle
Jefa de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

[Handwritten signature]
Lic. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Intendente de Asuntos Jurídicos



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

II) Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado, las municipalidades o sus entidades.

DECRETO NÚMERO 2-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.

Artículo 13. Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.

III. ANÁLISIS LEGAL

Del análisis de las normas legales anteriores se colige lo siguiente:

Los pagos trimestrales en concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) realizados durante un año calendario determinado, por los contribuyentes obligados a tributar dicho impuesto de esta manera, pueden ser acreditados a los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad (ISO) del mismo año calendario en que se pagó el Impuesto Sobre la Renta trimestral; extinguiéndose así la obligación tributaria del Impuesto de Solidaridad, hasta el monto del Impuesto Sobre la Renta así acreditado.

La Ley del Impuesto de Solidaridad, establece en las literales a) y b) del artículo 11, las dos formas que pueden optar los contribuyentes para acreditar entre sí el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta, la primera, acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta; y la segunda, acreditar el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad. En ese sentido, cuando un contribuyente elige la primera opción, puede cambiarse a la segunda sin autorización de la Administración Tributaria, pero debe actualizar sus datos de inscripción en el Registro Tributario Unificado.

Por el contrario, si elige la segunda opción, entonces para cambiarse a la primera debe contar con autorización de la Administración Tributaria. En ningún caso puede un contribuyente utilizar simultáneamente las dos opciones de acreditamiento. El acreditamiento entre estos impuestos evita que haya doble tributación.

En el caso de un contribuyente que haya elegido la opción establecida en la literal b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, el monto del Impuesto Sobre la Renta pagado durante los tres trimestres del año calendario,

[Handwritten signature]
12-10-13 D. de la M. V. de la M.

[Handwritten signature]
Lc. Arnulfo Luis Velásquez Crespo
Jefe de Unidad de Consultas Tributarias y Asesorías
Departamento de Consultas y Asesorías
Intendencia de Asuntos Jurídicos

[Handwritten signature]
Lc. Leslie Patricia Ovalle Ovalle
Jefa de Departamento de Consultas y Asesorías
Intendencia de Asuntos Jurídicos

[Handwritten signature]
Lc. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Intendente de Asuntos Jurídicos

SAT ANEXO XVI

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

podrá ser acreditado al pago del Impuesto de Solidaridad del mismo año calendario.

Lo indicado en el párrafo anterior, significa que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta (trimestres comprendidos de enero a septiembre) se determinan y pagan dentro del plazo legal que establece el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, el acreditamiento de los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta con el Impuesto de Solidaridad puede realizarse dentro del mismo año calendario hasta agotarlo.

Ahora bien, con respecto a la consulta formulada en el memorial presentado, se tiene que el inciso b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, establece que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta podrán ser acreditados al pago del Impuesto de Solidaridad del mismo año calendario. Los contribuyentes que opten por esta forma de acreditamiento podrán cambiarla únicamente si tienen autorización de la Administración Tributaria.

Como podrá notarse, en esta forma de acreditamiento no se acreditan los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad al pago del Impuesto Sobre la Renta, más bien, la forma de acreditamiento es pagar Impuesto Sobre la Renta y acreditarlo al Impuesto de Solidaridad.

Si al utilizar esta última forma de acreditamiento, tal como lo establece la norma citada, resultan con saldos los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad, originados por que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta pagados y por acreditar son menores al Impuesto de Solidaridad trimestral determinado, los saldos de este último impuesto deben pagarse dentro del plazo legal y serán considerados como pagos definitivos, por lo tanto, no es posible declararlos como gastos deducibles en el mismo período en que se determina la liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, por las razones antes mencionadas.

No obstante lo anterior, dichos saldos trimestrales de Impuesto de Solidaridad que hayan sido efectivamente pagados, serán considerados como gastos deducibles por los contribuyentes que se encuentren afiliados en la forma de acreditamiento regulada en el inciso b) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, hasta en la determinación y liquidación anual del Impuesto Sobre la Renta en que concluyan los tres años calendarios a que se refiere la literal a) del mismo artículo.

Lic. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 5 de 6
Intendencia de Asuntos Jurídicos
OPI-2013-08-01-000082, Exp.2013-08-01-01-0000121
AEMO/LMOO/ALVO/cdmv

IV. OPINIÓN

Con base en los artículos 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 7 numeral 1. y 102 del Código Tributario; 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; 38 literal II) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2012; 13 de la Ley del Organismo Judicial y 34 numeral 13) del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta Superintendencia OPINA: Que los pagos trimestrales efectivamente realizados por la entidad **FIGUEROA Y COMPAÑÍA LIMITADA**, en concepto de Impuesto de Solidaridad en un año calendario determinado, cuando estuviere obligada a tributar de esta manera, podrán ser considerados como gastos deducibles en la determinación del Impuesto Sobre la Renta conforme al Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, hasta en el período de liquidación definitiva anual del mismo en que concluyan los tres años calendarios a que se refiere el inciso a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Carlos...

SAT
Lic. Aracelio Luis Velazquez Ordoñez
Jefe de Unidad de Consultas Tributarias y Aduaneras
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

De conformidad con el artículo 102 del Código Tributario, la respuesta relativa a la consulta formulada por el interesado, no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

Notifíquese a la entidad **FIGUEROA Y COMPAÑÍA LIMITADA**, en Calzada Aguilar Batres 37-55 Zona 12, municipio de Villa Nueva, departamento de Guatemala. Debidamente diligenciado vuelva a la Unidad de Consultas Tributarias y Aduaneras, del Departamento de Consultas, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para ser enviado oportunamente al archivo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Aracelio...
SAT
Lic. Leslie Patricia Ordoñez Ordoñez
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

SAT
Lic. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Intendente de Asuntos Jurídicos





BIBLIOGRAFÍA

AHUMADA, Guillermo. **Tratado de las finanzas públicas**. Buenos Aires: Ed. Plus Ultra, 1969.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 8**. Sentencia. 1988.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 9**. Sentencia. 1988.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 28**. Sentencia. 1993.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 31**. Sentencia. 1994.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 54**. Sentencia. 1999.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 57**. Sentencia. 2000.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 79**. Sentencia 2006.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 83**. Sentencia. 2008.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 88**. Sentencia 2008.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 93**. Sentencia. 2009.



Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 94. Sentencia 2009.**

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 97. Sentencia. 2010.**

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 98. Sentencia. 2010.**

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 106. Sentencia. 2012.**

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** Ed. México: Ed. Porrúa, 2001.

FAYA VIESCA, Jacinto. **Finanzas públicas.** México: Ed. Porrúa, 1986.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas.** Ed México: Ed. Porrúa S. A., 1982.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1996.

GIULIANI FONROUGE. Carlos M. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

GIULIANI FONROUGE. Carlos M. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.

GOLDSTEIN, Mabel. **Diccionario jurídico consultor magno.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Circulo Latino Austral, 2008.

H. SOLER. Osvaldo. **Principios de la tributación inherentes al derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Tucumán.

LARA PEINADO, Federico. **Código de hammurabi**. Madrid, España: Ed. Nacional, 1982.

MACÓN, Jorge. **Economía del sector público**. Bogotá, Colombia: Ed. Mc Graw Hill, 2002.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. **Derecho tributario**. Madrid, Ed. Civitas

El Modelo de **código tributario** para américa latina (OEA/BID).

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. Bogotá, Colombia: Ed Temis, 1985.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed: Harla, 1983.

VALDEZ COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2004.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Depalma. 1999.

Legislación

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

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

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