


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

**NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA
RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA

GUATEMALA, JUNIO DE 2017


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

**NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA
RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA

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: | Lic. Edwin Noel Peláez Cordón |
| Vocal: | Lic. Ervin Enrique Dionisio Navarro |
| Secretaria: | Licda. Ingrid Coralia Miranda |

Segunda fase:

| | |
|-------------|---|
| Presidente: | Lic. Luis Emilio Orozco Piloña |
| Vocal: | Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández |
| Secretario: | Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández |

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



Guatemala, 10 de abril de 2013.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.

Licenciado
OSCAR AMILCAR VELAS LUNA
Ciudad de Guatemala

Licenciado OSCAR AMILCAR VELAS LUNA:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que recibí el dictamen del (de la) Consejero (a) - Docente de la Unidad de Asesoría de Tesis de esta Facultad, en el cual hace constar que el plan de investigación y el tema propuesto por el estudiante: DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA, CARNÉ No. 9416571, intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO Y TÉCNICO A LA RENTA DEL TRABAJO DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA CON EL ESTADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTENIDA EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA", reúne los requisitos contenidos en el Normativo respectivo.

Me permito hacer de su conocimiento que como asesor está facultado para realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar la investigación. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual regula: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, 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, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


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



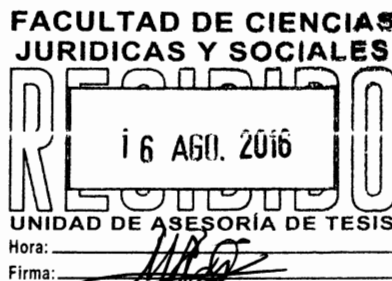
cc.Unidad de Tesis, interesado y archivo

LIC. OSCAR AMILCAR VELAS LUNA,
ABOGADO Y NOTARIO
Décima Avenida nueve guión cero nueve, zona uno.
Oficina seis, segundo nivel, Edificio Sultán.
Teléfono: 4211-7437



Guatemala, 12 de agosto de 2016

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado Orellana:

Atenta y respetuosamente me dirijo a usted, en atención a la providencia fechada 10 de abril de 2013, dictada por la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, que usted atinadamente dirige y recaída dentro del expediente identificado con el número 20130178, en relación al trabajo de tesis del bachiller Daniel Ernesto Zapata García, con carné 94-16571, intitulado **“NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”** razón por la cual y en atención al mandato contenido en la resolución aludida, procedí a la asesoría del trabajo mencionado, por lo que rindo a usted mi dictamen en los términos siguientes:

1. La investigación realizada por el bachiller Daniel Ernesto Zapata García, se desarrolló sobre un tema con alto grado de importancia dentro del ámbito jurídico y tributario, ya que el mismo trata a fondo el tema de los tributos en Guatemala y en particular el Impuesto Sobre la Renta y cómo es el procedimiento de cálculo para trabajadores en relación de dependencia y en virtud que actualmente no se toman en cuenta importantes deducciones, les afecta en su capacidad económica.
2. Se resalta el aporte del actual trabajo de tesis como una contribución científica a la doctrina jurídica guatemalteca, ya que contiene las etapas del conocimiento científico.
3. La redacción utilizada durante el desarrollo de la presente tesis es la adecuada. Los objetivos se alcanzaron al establecer que existe la necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, proponiendo se modifique el monto del crédito por el Impuesto al Valor Agregado, pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, comprobado mediante la presentación de una planilla con el detalle de las facturas.
4. Durante el desarrollo del trabajo señalado se utilizaron los siguientes métodos de investigación: analítico, con el que se estableció la redacción de la norma jurídica que establece la forma de recaudar el tributo Impuesto Sobre la Renta; el sintético, se empleó estableciendo que el tributo que afecta actualmente a los trabajadores del Estado, en relación de dependencia; el inductivo, por el que se señalan los problemas que afrontan esos trabajadores del Estado, en relación de dependencia, en específico respecto a su capacidad económica, y el deductivo que fue empleado para dar a conocer la importancia de reformar y adicionar la norma jurídica atinente al trabajo de investigación, o sea la importancia de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.



LIC. OSCAR AMILCAR VELAS LUNA,
ABOGADO Y NOTARIO
Décima Avenida nueve guión cero nueve, zona uno.
Oficina seis, segundo nivel, Edificio Sultán.
Teléfono: 4211-7437

5. Las técnicas que se emplearon en la investigación fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recopiló la información relacionada con el tema central. Así también el contenido de la presente investigación tiene relación con las conclusiones y recomendaciones, siendo la bibliografía empleada la correcta y relacionada con las citas bibliográficas de los capítulos.
6. Resulta importante resaltar que se aprobó el plan de investigación con cuatro capítulos, empero del estudio de los mismos, establecí la necesidad de modificar nombres de temas así como de subtemas, tal y como aparece en el trabajo que se presenta a su consideración, al estimar que de esta manera se trató desde una mejor perspectiva el trabajo de investigación. También cabe resaltar que sugerí al bachiller Daniel Ernesto Zapata García, modificar el nombre del trabajo de investigación, el cual era **“ANÁLISIS JURÍDICO Y TÉCNICO A LA RENTA DEL TRABAJO DE EMPLEADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA CON EL ESTADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CONTENIDA EN EL DECRETO NÚMERO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”**, por el de **“NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”**, en virtud de que este mismo se ajusta más, tanto al trabajo de investigación como a la realidad jurídica y tributaria del Estado y de los trabajadores en relación de dependencia, ya que el título inicialmente dado, origina una serie de reformas a la referida ley, lo que daría lugar a extender la investigación, empero con el nuevo título se trata de abarcar la problemática en una sola norma jurídica, con su respectiva adición.

En razón de lo anterior, estimo procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que el trabajo de tesis asesorado reúne los requisitos contenidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público, y en su momento oportuno, debe ser discutido en el examen público de conformidad con las normas de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Con muestras de mi más alta estima, me suscribo de usted, como su deferente servidor.



LIC. OSCAR AMILCAR VELAS LUNA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO 8637

LIC. OSCAR AMILCAR VELAS LUNA
ABOGADO Y NOTARIO



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala 18 de enero de 2017.

Atentamente, pase a la LICENCIADA WANDA JAHANDA AZMITIA CABRERA, en sustitución del revisor propuesto con anterioridad LICENCIADO VICTOR MANUEL ALEGRÍA RODAS para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA, intitulado: "NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultada para recomendar a el estudiante, si así lo estima conveniente la modificación del bosquejo preliminar de temas y de las fuentes de consulta originalmente contempladas, asimismo, el título del punto de tesis propuesto. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
RFOM/darao.



M.A. WANDA JAHADA AZMITIA CABRERA
ABOGADA Y NOTARIA
COLEGIADA 7451



Teléfono 57043130
Guatemala Ciudad

Guatemala, 1 de febrero de 2017

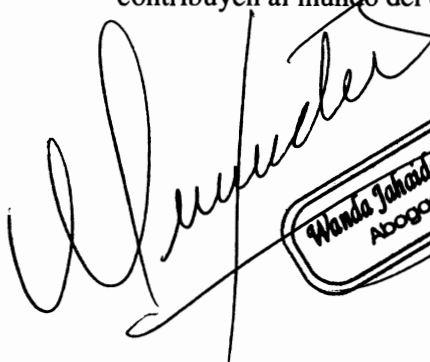

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Licenciado Orellana:

De conformidad con nombramiento de fecha dieciocho de enero del presente año, he procedido a revisar la tesis intitulada: “NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA”, motivo por el cual emito el siguiente dictamen:

- a. Con respecto al contenido científico de la tesis, este puede verificarse en su contenido y con los métodos y técnicas utilizados, asimismo, con respecto al contenido técnico este se encuentra presente en la correcta redacción y lenguaje jurídico utilizado.
- b. La investigación contiene suficientes referencias bibliográficas, con resguardo del derecho de autor, elemento que sirvió de base para sustentar el tema tratado y por ende el desarrollo del mismo.
- c. Los métodos utilizados fueron el analítico, sintético, así como el inductivo y deductivo. De igual manera fueron utilizadas en el proceso investigativo las técnicas de fichas bibliográficas y de resumen.
- d. Se desarrolló adecuadamente el contenido de cada uno de los capítulos, lo que sirvió para fundamentar y comprobar la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco.
- e. Las conclusiones a las que llegó el bachiller DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA, demuestran que fue llevado a cabo un correcto proceso investigativo y de comprobación de la hipótesis, aportando además con sus recomendaciones propuestas de reforma de ley que contribuyen al mundo del derecho.

M.A. WANDA JAHADA AZMITIA CABRERA
ABOGADA Y NOTARIA
COLEGIADA 7451



Teléfono 57043130
Guatemala Ciudad

En virtud de todo lo anteriormente expuesto procedo a emitir DICTAMEN FAVORABLE a la tesis revisada, con fundamento en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para lo cual declaro además que no tengo parentesco dentro de los grados de ley, con el bachiller DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA.


M.A. WANDA JAHADA AZMITIA CABRERA

Wanda Jahada Azmitia Cabrera
Abogada y Notaria



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 11 de mayo de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante DANIEL ERNESTO ZAPATA GARCÍA, titulado NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 72, LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA. 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 Y VIRGEN MARÍA:

Gracias Dios Padre, Hijo y Espíritu Santo, por brindarme el don de la vida, la salud, la fortaleza y la paciencia para alcanzar este logro tan importante. Gracias Virgen María por todas tus bendiciones.

A MI MADRE Y PADRE:

Berta Elisa García Medina y César Zapata (QEPD), gracias infinitas por todo el amor y forjarme en la vida por el camino del bien, gracias doña Bertita por su ejemplo de vida, incansable, por ser mi madre y padre a la vez, la amo inmensamente.

A MIS HERMANOS:

Lilian Argentina, César Geovanni y Fredy Adrián, por brindarme su cariño, por estar conmigo siempre y por apoyarme desde niño, los quiero mucho.

A MI ESPOSA:

Ana María Hernández Posadas, por ser mi amor, mi fortaleza, mi hogar y todo lo bueno que he encontrado en mi vida, la amo Chiquitita.

A MIS HIJOS:

Daniel Esteban y Fátima Mía, mis tesoros preciosos, mi alegría, la razón de vivir, de seguir adelante, de luchar, los amo con todo mi corazón, son rayos de luz que me iluminan siempre.

A MIS AMIGOS:

Por estar conmigo en los días de bonanza y también en los momentos difíciles, especialmente a Jorge Antonio Bonilla Sarceño y René Rodríguez Esquivel.



A MI CASA DE ESTUDIOS:

Única, grande entre las grandes, tres veces centenaria, gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, por todo el conocimiento recibido, brindarme la oportunidad de egresar de sus aulas y alcanzar este objetivo; eterna gratitud a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE

| | Pág. |
|-------------------|------|
| Introducción..... | i |

CAPÍTULO I

| | |
|---|----|
| 1. Aspectos generales del derecho financiero..... | 1 |
| 1.1. Antecedentes..... | 1 |
| 1.2. Definición de derecho financiero..... | 4 |
| 1.3. Características del derecho financiero..... | 5 |
| 1.3.1. Autonomía del derecho financiero..... | 5 |
| 1.3.2. Público..... | 7 |
| 1.3.3. Sistemático..... | 7 |
| 1.4. Ramas del derecho financiero..... | 8 |
| 1.5. El poder financiero..... | 9 |
| 1.6. Actividad financiera del Estado..... | 10 |
| 1.6.1. La debida obtención de los recursos..... | 12 |
| 1.6.2. Adecuado manejo de los recursos obtenidos..... | 13 |
| 1.6.3. Erogación de recursos..... | 14 |

CAPÍTULO II

| | |
|---|----|
| 2. Aspectos generales del derecho tributario..... | 15 |
| 2.1. Terminología..... | 15 |
| 2.2. Definición de derecho tributario..... | 16 |
| 2.3. Principios..... | 17 |
| 2.3.1. Legalidad..... | 18 |
| 2.3.2. Reserva de ley..... | 19 |
| 2.3.3. Capacidad de pago..... | 20 |
| 2.3.4. Igualdad tributaria..... | 20 |
| 2.3.5. Generalidad..... | 21 |

| | | |
|---------|--|----|
| 2.3.6. | Proporcionalidad..... | 22 |
| 2.3.7. | Irretroactividad..... | 22 |
| 2.3.8. | Prohibición de doble tributación..... | 23 |
| 2.3.9. | Confidencialidad..... | 25 |
| 2.3.10. | No confiscación..... | 25 |
| 2.3.11. | Equidad y justicia tributaria..... | 26 |
| 2.4. | La relación jurídica tributaria..... | 27 |
| 2.4.1. | Características..... | 28 |
| 2.4.2. | Elementos..... | 29 |
| 2.5. | Poder tributario..... | 30 |
| 2.5.1. | Características del poder imperio..... | 32 |

CAPÍTULO III

| | | |
|--------|---|----|
| 3. | Importancia de los tributos en Guatemala..... | 33 |
| 3.1. | Definición de tributo..... | 33 |
| 3.2. | Clasificación de los tributos..... | 35 |
| 3.2.1. | Impuestos..... | 36 |
| 3.2.2. | Tasas..... | 38 |
| 3.2.3. | Arbitrios..... | 41 |
| 3.2.4. | Contribución especial y contribución especial por mejoras.... | 42 |
| 3.3. | Pacto fiscal..... | 43 |
| 3.4. | Justificación de la reforma tributaria fiscal en Guatemala..... | 47 |

CAPÍTULO IV

| | | |
|------|--|----|
| 4. | Necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria..... | 51 |
| 4.1. | Importancia del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala..... | 52 |
| 4.2. | Hecho generador..... | 52 |

| | |
|---|-----------|
| 4.3. Sujeto pasivo..... | 54 |
| 4.4. Exenciones o rentas no gravadas..... | 54 |
| 4.5. Deducciones legales..... | 56 |
| 4.6. Definiciones de renta bruta, renta neta y renta imponible..... | 56 |
| 4.7. Tipo impositivo, determinación del impuesto y período de liquidación... | 57 |
| 4.8. Retenciones y liquidaciones del impuesto..... | 58 |
| 4.9. Casos prácticos de cálculo del Impuesto Sobre la Renta..... | 60 |
| 4.9.1. Caso práctico aplicando el Decreto 10-2012 vigente..... | 60 |
| 4.9.2. Caso práctico aplicando el Decreto 26-92 ya derogado..... | 64 |
| 4.10. Análisis comparativo entre el Decreto 26-92 y el Decreto 10-2012..... | 69 |
| 4.11. Necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria..... | 71 |
| 4.12. Propuesta de reforma del Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria..... | 72 |
| 4.13. Determinación tributaria..... | 75 |
| 4.14. Recursos en materia tributaria..... | 76 |
| 4.14.1. Recurso de revocatoria..... | 77 |
| 4.14.2. Recurso de reposición..... | 77 |
| 4.15. Vía judicial en materia tributaria..... | 78 |
| 4.15.1. Proceso Contencioso Administrativo Tributario..... | 78 |
| 4.15.2. Proceso Económico Coactivo..... | 80 |
| CONCLUSIONES..... | 81 |
| RECOMENDACIONES..... | 83 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 85 |



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene su justificación a partir de la entrada en vigencia del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, el cual incorpora cambios en los porcentajes del Impuesto Sobre la Renta y en los rangos de los ingresos por concepto de salario de los trabajadores que se encuentran en relación de dependencia.

Derivado de la nueva ley en referencia, se genera un problema de carácter económico para la clase trabajadora asalariada derivado de la aplicación del impuesto en referencia, ello porque aunque se han reducido las tasas impositivas y ha aumentado la deducción única, opuestamente también ha disminuido la posibilidad de presentar una planilla de Impuesto al Valor Agregado con las facturas de gastos para acreditarlo directamente al Impuesto Sobre la Renta y se han eliminado deducciones como gastos médicos y otros.

Se comprobó la hipótesis de este trabajo de investigación, al analizar los casos prácticos de cálculo del Impuesto Sobre la Renta de un empleado estatal, determinando que efectivamente existe afectación a esta clase trabajadora, tomando como referencia lo que está definido en la normativa actual y comparando dichos resultados con lo que establecía la ley anterior.

Este estudio ha tenido por objetivo determinar de qué forma afecta el contenido del Decreto 10-2012 a los empleados en relación de dependencia, específicamente en que porcentaje se incrementa el pago por el impuesto objeto de estudio, en virtud de la reducción del crédito fiscal de la planilla del Impuesto al Valor Agregado, eliminación de las deducciones por conceptos tales como: seguros, gastos médicos y los fondos de pensión; se verificará si la nueva ley está acorde con las justificaciones y propuestas de las comisiones técnicas para la reforma tributaria fiscal.



Este trabajo consta de cuatro capítulos: el primero, hace referencia a aspectos generales del derecho financiero; en el segundo, se estudian cuestiones relacionadas al derecho tributario; en el tercero, se explica la importancia de los tributos en Guatemala y en el cuarto, se aborda lo relacionado al cálculo de la renta neta, renta imponible y al Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores en relación de dependencia de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, en el mismo se ejemplifican diferentes cálculos con la finalidad de verificar si se afecta a esta clase trabajadora.

Los métodos utilizados fueron el método deductivo, que se aplicó mediante la comparación entre lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala con el Código Tributario y el Decreto 10-2012, haciendo un estudio del Impuesto Sobre la Renta y el método analítico cuya utilización permitió estudiar las consecuencias de la reforma a la legislación tributaria, en especial el Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores en relación de dependencia. La técnica utilizada fue la bibliográfica, aplicada mediante la consulta de diferentes textos y doctrinas relacionados con las finanzas y tributos.

En virtud de lo antes descrito, el autor del presente trabajo de investigación, determinó la necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley De Actualización Tributaria, con el fin que se mejoren las condiciones del régimen de los asalariados en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, así como también establecer un procedimiento ágil y sencillo para el cálculo de dicho impuesto con el objeto que no se vea perjudicado el trabajador y que el Estado mejore la recaudación, basados en principios de legalidad, igualdad y equidad.



CAPÍTULO I

1. Aspectos generales del derecho financiero

En el presente capítulo se hará referencia al estudio del derecho financiero, extrayendo lo fundamental como lo es: la actividad financiera del Estado, sus características, una definición del mismo, ubicando esta rama en la sistemática jurídica, así como también, explicar su género próximo y su diferencia específica.

1.1. Antecedentes

Siempre que se estudia una rama del derecho, es importante saber sus orígenes, por esta razón dentro del presente apartado se hará una breve referencia histórica al surgimiento del derecho financiero.

En las épocas pasadas de la humanidad, el tema de las finanzas fue considerado como parte de la política general, debido a ello, es fundamental dar a conocer una breve historia relativa a las distintas doctrinas relacionadas, las cuales se han venido desarrollando con el transcurso del tiempo.

Muchos son los tratados y estudios históricos respecto a este tema, los cuales concluyen en que ha existido una evolución y transformación, como por ejemplo el siguiente: "Los impuestos desempeñaron un papel relativamente de poca importancia en la antigüedad. En Grecia y Roma los primeros impuestos exigidos giraron sobre el consumo. Los aranceles fueron mucho más importantes que las alcabalas. A veces



como medio de obtener fondos adicionales en tiempo de conflictos bélicos, se impusieron temporalmente exacciones sobre el patrimonio neto.”¹

De acuerdo al texto anterior, se deduce que existieron prácticas de orden financiero en las culturas sumamente desarrolladas en el mundo antiguo, pero no se daba la existencia de doctrinas, ni mucho menos de teorías, si se analiza que el poder imperio con el cual contaba el Estado, no permitía la existencia de algún tipo de discusión en temas financieros.

“Los antecedentes históricos de los sistemas impositivos en la actualidad se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que los señores feudales percibían en la Edad Media y que con modificaciones, transformaciones particularmente los cambios sociales dieron origen a los actuales tributos; un gran número de los gravámenes se basaban en las prestaciones que exigían los señores feudales. En la Edad Media surgieron los impuestos aduanales, los que gravaban el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, cuya aparición se dice, surgió en 1,789 cuando en Inglaterra, en la edad media se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra, de los productos de los capitales o de los productos de las industrias incipientes.”²

Se puede inferir del texto antes indicado, que en esa época, las finanzas públicas llegan a ser conocidas como finanzas patrimoniales, en las cuales no ocurrió la existencia de una diferencia entre los soberanos y los bienes del Estado.

¹ Granados, Tuncho. **El compendio del contribuyente**. Pág. 17.

² Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 21.



Basándose en las distintas necesidades de quienes ostentaban el poder, era exigido el pago de los tributos a los gobernados mediante diferentes métodos y en muchos casos de forma coercitiva. Después, apareció el mercantilismo y en dicha teoría las ganancias que obtenía el Estado, eran adquiridas mediante el comercio de orden internacional, pero siempre manteniendo un enlace entre el Estado y el soberano.

“La formación de las naciones-estado europeas, España, Francia e Inglaterra en los siglos XV y XVI, la expansión de ultramar iniciada por España y Portugal y las frecuentes guerras por el dominio de Europa, acrecentaron la necesidad de financiación de los estados, que como consecuencia, aumentaron la carga fiscal de sus súbditos.”³

Es importante mencionar que de acuerdo al texto anterior, no se establecía como tal el derecho financiero, formando más adelante parte del derecho administrativo sin otorgársele la debida importancia con la cual el mismo debía contar, siendo dividido y tomándose el mismo como una parte de la ciencia correspondiente a las finanzas, la cual es una disciplina autónoma de la economía política.

Con la aparición de los estudios jurídicos o tratados de derecho administrativo, se desarrolla la base necesaria para encaminar y orientar las finanzas hasta constituirse en derecho financiero, debido al apareamiento de principios y desarrollados estudios, convirtiéndose el mismo en una rama independiente y objeto de un estudio

³ Granados, Tuncho. **Op. Cit.** Pág. 17.



sistematizado, que viene a formar parte de los programas educativos en las universidades a nivel mundial.

1.2. Definición de derecho financiero

“Aquella disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y gasto de los medios económicos necesarios al Estado y a los demás entes públicos para el desarrollo de sus actividades; y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los propios ciudadanos que se derivan de la aplicación de tales normas.”⁴

Con base al párrafo anterior del tratadista abajo referido, se establece que el derecho financiero es un sistema de normas que tienen por objeto el ordenamiento de los ingresos y gastos de una nación, para lo cual es necesario el funcionamiento de instituciones que se dedican a velar por el debido recaudo y la transparente erogación de los recursos, proceso en el cual los actores principales son la población y dichos entes públicos.

Otra definición es la siguiente: “La rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos

⁴Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 2.



y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.”⁵

Las definiciones de los autores antes citados son congruentes con el objeto del derecho financiero, sin embargo, a criterio personal, estas necesitan ser ampliadas con la finalidad de entender de mejor manera el género próximo, el concepto y la diferencia específica. En ese orden de ideas, se considera que el derecho financiero es la rama del derecho público, que consiste en el conjunto de doctrinas, principios, teorías, instituciones y normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, las relaciones entre la administración y los particulares y las formas de recaudación y del gasto.

1.3. Características del derecho financiero

Generalmente al hacer referencia a las características, se trata de establecer lo que diferencia una institución de otra, lo que hace que una cosa sea tal cual y no otra. Existe diversidad de características en la doctrina, sin embargo, dentro del presente apartado se desarrollarán las que se consideran más importantes como lo son: la autonomía, derecho público y sistemático, mismas que se desarrollan a continuación.

1.3.1. Autonomía del derecho financiero

La autonomía del derecho financiero ha tenido grandes avances, porque el derecho tributario (que es una de sus ramas) se considera disciplina independiente y aunque

⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 8.



tradicionalmente se ha estudiado dentro del derecho administrativo con anterioridad hoy en día se ha convertido en una rama independiente, razón por la cual en el pensum de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, se estudia en un semestre independiente.

Esta característica debe ser estudiada de acuerdo a tres elementos: su fin, objeto y contenido, en los siguientes términos: "Debe haber un ámbito de la realidad social bien acotado, este espacio lo constituye la actividad financiera del Estado; un conjunto de normas y relaciones homogéneas, estas condiciones se cumplen en el derecho financiero que presenta un conjunto de normas que por el fin que tienen, por la naturaleza de la tutela jurídica, por el orden de relaciones de la vida social al que se refieren, presentan unos caracteres propios que las diferencian de las demás ramas del derecho público; un conjunto de principios generales propios, que tanto en su vertiente de ingresos como de gastos es más estricto que en otras ramas del derecho administrativo, existe además toda una larga doctrina sobre los principios presupuestarios de anualidad, unidad, universalidad, que no son propios de esta rama del derecho." ⁶

Explicando lo que la autora citada hace referencia en el párrafo anterior, se puede decir que una rama de estudio va ser autónoma cuando tenga principios e instituciones propias, es decir que su objeto de estudio se diferencie plenamente de otra rama que le es parecida, en este caso, el derecho administrativo y el derecho tributario tienen cierta similitud con el derecho financiero, pero el objeto de cada una de ellas es diferente, por

⁶Chapoy, Dolores Beatriz. **Derecho financiero**. Pág. 13.



lo que existen particularidades que pueden denotar los fundamentos y contenidos de las disciplinas sin que entren en conflicto.

Respecto al derecho administrativo, este tiene por objeto la organización y funcionamiento de la administración pública, las relaciones entre la administración y los particulares velando por el bien común, o sea, es de naturaleza finalista. Para concluir el presente apartado, se puede decir que el derecho financiero tiene un carácter instrumental, pues no persigue de modo directo la satisfacción de necesidades.

1.3.2. Público

Como quedó apuntado anteriormente, toda rama jurídica hay que ubicarla dentro de la sistemática, es decir en la tradicional división en público o privado; bajo estos términos, se dice que el derecho financiero es una rama del derecho público debido a que es el conjunto de normas reguladoras del orden jurídico dependiente de las finanzas del Estado de Guatemala y de las distintas relaciones con los distintos particulares existentes e instituciones de orden público y privado tanto nacionales como extranjeras, así como de las distintas obligaciones y derechos que son originarias de dichas actividades.

1.3.3. Sistemático

A criterio personal, más que una característica, es un requisito indispensable, porque debe existir un orden lógico, ya que la misma se refiere a que el derecho financiero debe tener una estructura completa, además de contar con una teoría de orden general



útil para el debido apoyo, un sistema de principios y de ayuda a la interpretación que debe realizarse.

Con la correcta aplicación de los principios, se puede dar solución a la problemática legal originada por la actividad financiera llevada a cabo por una nación, de manera bastante especial, debido al fenómeno del impuesto, que puede ser traducido en normas de carácter procesal y sustantivo.

1.4. Ramas del derecho financiero

Existe unanimidad de criterios en la doctrina en cuanto a la división de esta rama del derecho, siendo la tradicional la siguiente: tributario, presupuestario y patrimonial, los cuales se desarrollan a continuación.

“En primer lugar, el derecho tributario debe entenderse como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos y a los procedimientos contenciosos que pueden surgir y las sanciones establecidas; en segundo lugar, el derecho patrimonial que hace referencia al conjunto de normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado; y en tercer lugar, el derecho presupuestario, que hace referencia al conjunto de normas que regulan la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto.”⁷

Se comparte la opinión del citado autor, en virtud de que dentro del estudio jurídico de las finanzas se hace referencia al presupuesto público, a los tributos y a los bienes

⁷ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 15.



públicos del presupuesto, si bien es cierto el autor hace referencia a diferentes ramas, cada uno de estas son estudiadas como instituciones del derecho financiero, lo cual es congruente con el contenido del mismo, porque es de fácil comprensión para entender su verdadero significado.

1.5. El poder financiero

La finalidad fiscal de una nación, es la obtención de recursos, pero también busca fines extra fiscales al determinar que debe actuar de manera positiva en aquella problemática de orden fiscal y adoptar una posición orientadora y de poder financiero, debido a la facultad con la que cuenta para la debida organización de las finanzas públicas de la sociedad, tanto de los ingresos como de los egresos, así como también debe exigirles a las personas particulares la obligación de pagar los tributos.

En términos generales el poder financiero es la potestad que tiene el Estado para el cobro de los tributos, para organizarse en cuanto a los ingresos y egresos de los mismos, en nuestro país esta potestad la tiene con base al principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Solamente los hechos generadores que estén previamente establecidos darán origen al cobro de los mismos y es allí donde juega este papel preponderante, pues dentro del uso del *ius imperium* está facultado para hacer cumplir ese mandato, en otras palabras es la antesala a la actividad financiera.



1.6. Actividad financiera del Estado

"La actividad financiera del Estado abarca toda la gama de beneficios que pueda recibir la población por medio de la actividad que pone en movimiento a todo el Estado quien realiza diversas actividades para la realización de sus finalidades, pero a través del Organismo Ejecutivo desarrolla la actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales".⁸

En relación a la anterior definición del autor que abajo se refiere, coincido en que todas las acciones realizadas por el gobierno central deben estar encaminadas con la finalidad de proveer o regular los servicios públicos para satisfacer los requerimientos de la población.

No existe ninguna norma en particular que regule la actividad financiera en nuestro país, la misma se puede deducir de lo establecido en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual preceptúa en su parte conducente que: "El fin supremo del Estado es la realización del bien común".

Significa entonces que dichas acciones van encaminadas a obtener recursos que servirán para satisfacer las necesidades de la población, que es donde se pone de manifiesto la realización del bien común, pero el tema se centra en la obtención de recursos, por supuesto obtenidos de manera lícita, velando que los mismos no se destinen para uso personal de los funcionarios públicos sino para atender las necesidades de la población y principalmente de las personas en extrema pobreza.

⁸ Sáinz de Bujanda, Fernando. *Op. Cit.* Pág. 15.



Es importante mencionar también que la referida actividad financiera tiene una triple naturaleza, según la doctrina: la económica, la política y la jurídica: “Las teorías económicas consideran una forma o modalidad de fenómeno económico, tal es el caso de la teoría de la producción que aporta bienes y servicios públicos; en cuanto al aspecto político, es una manifestación de la actividad política, es decir la actividad financiera no puede ser subsumida en los esquemas económicos, porque el Estado actúa, lo hace siempre con un cálculo político, es decir, ponderando el conjunto de variables que determinen en su confluencia el óptimo de una decisión sustancialmente política; en aspecto jurídico se refiere a que toda actividad debe estar amparada por el derecho.”⁹

La opinión que antecede del autor abajo referido, sin duda alguna, es la más acertada en la doctrina para determinar la naturaleza de la actividad financiera, a criterio personal, se considera que las tres teorías antes mencionadas no pueden estar aisladas, deben establecerse por fases que son: la debida obtención de los recursos; adecuado manejo de los recursos obtenidos, es decir, el debido sostenimiento de las funciones públicas; y la erogación o gasto, estas se desarrollan más adelante.

Si bien es cierto, la teoría jurídica pareciera ser la más importante, las otras dos juegan un papel preponderante, pues la económica hace referencia al dinero obtenido mediante la recaudación, la política hace referencia a las estrategias que debe de llevar el ejecutivo para realizar de mejor manera esa recaudación, mientras que la jurídica viene a complementar el aspecto legal en el manejo de los recursos.

⁹Ibíd. Pág. 20.



1.6.1. La debida obtención de los recursos

Esta es la primera etapa de la actividad financiera, mediante la cual los ingresos pueden ser obtenidos por el Estado guatemalteco mediante las instituciones de derecho privado como son el explotar el propio patrimonio con el cual cuenta, y es desarrollado mediante empresas comerciales, industriales y de servicios.

La obtención o recaudación de tributos es la parte fundamental de la actividad financiera, porque es primordial para que existan las otras, nace de la necesidad de la nación de agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir con sus fines, es la manera de cumplir con el bien común.

Por lo anteriormente expuesto, es que la Constitución Política de la República de Guatemala, preceptúa en el Artículo 135: "Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley".

De la transcripción del artículo anteriormente citado se puede inferir que el Estado haciendo uso de su poder de imperio, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público y para poder hacer realidad la fase o función de recaudación, ha creado instituciones administrativas específicas que han venido realizando dicha función como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria.



El objeto de esta institución, es ejercer la administración de régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir la nación, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

1.6.2. Adecuado manejo de los recursos obtenidos

A esta también se le puede llamar fase de administración de los recursos, pues entre la debida gestión de los recursos se puede encontrar la distribución de los ingresos que provienen de los tributos para el efectivo cumplimiento del bien común, consistente en satisfacer las necesidades de la población.

Dicha actividad se puede alcanzar a través del debido cobro de los tributos en general y por la explotación de los bienes patrimoniales del Estado, así como del retorno de los ingresos mediante la prestación de servicios públicos.

Esta fase es de suma importancia porque es donde se va a disponer el uso de los recursos que ha recaudado en la primera fase, es de hacer notar que en esta fase pueden darse actos de corrupción, pues los funcionarios públicos podrían en algún momento sustraer fondos para beneficio personal.

Acá es donde pueden existir acciones de cobro de los tributos por los medios legalmente establecidos, tales como el juicio económico coactivo o el juicio de cuentas, el cual se realiza en última instancia cuando los particulares omiten la obligación de tributar por medio del ente específico para ello.



Sin duda alguna, la finalidad de esta fase es distribuir los recursos en función del presupuesto previamente definido, para que el gobierno pueda cumplir con los fines que se le han encomendado.

1.6.3. Erogación de recursos

Esta es la tercera etapa en la actividad financiera del Estado en la que se emplean los recursos para la satisfacción de sus propias necesidades y principalmente las de la población, se programan las necesidades que se van a cubrir con en el presupuesto, pues es en este documento en el cual se prevé los ingresos y egresos de un determinado periodo, que generalmente es un año.

Su ejecución o realización se hace por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y la Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas.

Esta fase es la más importante de todas, pues la mayoría de la entidades descentralizadas y autónomas (tal es el caso de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por mencionar un ejemplo), dependen del presupuesto general, por lo que se deben priorizar las necesidades básicas de la población para cumplir con los fines para los que el mismo ha sido establecido.



CAPÍTULO II

2. Aspectos generales del derecho tributario

En el presente capítulo se hará una breve referencia al derecho tributario, desde su desarrollo histórico, su definición, principios constitucionales, el poder tributario y la relación jurídica tributaria; también se diferenciará del derecho financiero, ya que tienen estrecha relación y en ocasiones, se suelen confundir.

2.1. Terminología

En la doctrina existe diversidad de criterios para determinar el término más adecuado para denominarlo: "Las doctrinas italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al Derecho Fiscal."¹⁰

Según las denominaciones antes indicadas, cualquier acepción que se le quiera dar es válida, sin embargo, a criterio personal, se considera que la correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico, aunque el citado autor prefiera denominarle derecho fiscal, por estar incorporado a la costumbre, la cual no se comparte porque se considera muy restringido el término para el contenido de esta rama, además que si se adecúa a la región, en América Latina es más utilizada la expresión derecho tributario, tal es el caso en Guatemala.

¹⁰ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 66.



Otra razón, según criterio personal, es porque el término tributario es más exacto que el fiscal, ya que este último puede interpretarse en el sentido de fisco como entidad patrimonial del Estado, concepto que forma parte del mismo derecho tributario. La actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también con relación a los restantes recursos de la nación.

En conclusión, la denominación más acorde es la de derecho tributario, pues de forma general, se observa que esta rama del derecho comprende dos grandes partes: la primera denominada parte general, donde están comprendidas las normas generales aplicables a todos los tributos y la segunda, denominada parte especial, que contiene las disposiciones específicas de los distintos gravámenes que integran un régimen tributario.

2.2. Definición de derecho tributario

“Constituye, el conjunto de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos.”¹¹

“El conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder, verbigracia, relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 13.



verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.”¹²

Las definiciones que anteceden y corresponden a los autores abajo citados, se considera que son acertadas en parte, sin embargo, les faltan algunos elementos para poder configurarse como tales, es imprescindible al definir una rama del derecho ubicarla en la sistemática jurídica, es decir la tradicional división en público o privado; después de haber analizado lo anterior, se infiere que es una rama del derecho público.

Por otra parte, es necesario indicar que no solo contiene normas jurídicas, sino que además tiene doctrinas, principios, teorías, instituciones y por último normas jurídicas, este es el orden lógico para poder arribar a una definición de derecho tributario.

También es importante tomar en cuenta su contenido, lo cual es lo que lo diferencia de otras disciplinas, por lo que con base a su naturaleza, su objeto principal de estudio es la relación jurídico tributaria.

2.3. Principios

Se dice que los principios son líneas directrices para crear, interpretar y aplicar normas jurídicas, la Constitución Política de la República de Guatemala regula los principios más importantes del derecho tributario, los cuales se detallan a continuación y se procederá a explicarlos:

¹² García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas**. Pág. 139.



- a) Legalidad
- b) Reserva de ley
- c) Capacidad de pago
- d) Igualdad tributaria
- e) Generalidad
- f) Proporcionalidad
- g) Irretroactividad
- h) Prohibición de doble tributación
- i) Confidencialidad
- j) No confiscación
- k) Equidad y justicia tributaria.

2.3.1. Legalidad

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente preceptúa: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado".

De la transcripción del citado artículo se puede establecer que la finalidad del mismo es evitar que el contribuyente pague impuestos que no están regulados previamente en la ley.

Corresponde al Congreso de la República, en el uso de su facultad legislativa, crear los tributos que sean necesarios para hacer posible la realización del bien común, de esta manera la población tributará de acuerdo con la legislación, por lo que queda prohibido que se cobren tributos que no han sido previamente establecidos, por lo que cualquier otra disposición para agenciarse de fondos es ilegal.

Por lo tanto, este principio se puede explicar con la frase latina *nullum tributum sine lege*, que significa es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley, es decir que solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias,

2.3.2. Reserva de ley

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 171, literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa en su parte conducente: "Corresponde también al Congreso: ...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación".

De lo expuesto en el citado artículo, se puede inferir que este principio tiene íntima relación con el de legalidad, que inclusive se podrían confundir, pues la norma citada lo regula como otras atribuciones del Organismo Legislativo.

Por lo tanto no debe existir confusión entre la naturaleza de estos principios, ya que según el referido artículo lo que distingue al principio de reserva de ley con el de legalidad, es que define que el órgano encargado de la creación de las leyes tributarias es el Congreso de la República, mientras que en el de legalidad solamente se limita a indicar que los tributos deben estar regulados en una ley; a criterio personal, este principio viene a complementar al anterior en todos sus aspectos.

2.3.3. Capacidad de pago

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual preceptúa en su parte conducente: "Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago".

El citado artículo expresamente regula este principio, sin embargo no lo explica, por tal razón se puede afirmar que el mismo hace referencia a la capacidad del contribuyente en el pago de los tributos, esto significa que el sistema tributario en Guatemala debe ser acorde con lo que la persona pueda aportar al fisco. Esto es sin lugar a dudas la razón lógica del constituyente al positivizar la norma citada, pues no se le puede exigir al contribuyente un pago completamente desproporcionado a su capacidad económica.

2.3.4. Igualdad tributaria

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el mismo no es más que un derivado de la igualdad de que es partidario el ordenamiento jurídico, que se traduce en tratar por igual a las personas

que estén en igualdad de condiciones o circunstancias, por tal razón, este principio también tiene relación con el de capacidad de pago, analizado anteriormente.

Significa entonces que el principio de igualdad en materia tributaria se refiere a dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de condiciones.

2.3.5. Generalidad

Este principio encuentra el sustento jurídico en el Artículo 135, literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa en su parte conducente: "Son derechos y deberes de los guatemaltecos... d) Contribuir a los gastos públicos en forma prescrita por la ley".

El referido artículo requiere de una interpretación específica en materia tributaria, el mismo se refiere a que todas las personas sin excepción alguna, deben contribuir al gasto público, es decir al pago de tributos, este principio se relaciona con el de legalidad, pues la norma citada hace referencia que tal contribución debe ser en la forma prevista en la ley.

También se relaciona con el principio de igualdad, pues se refiere a todos los ciudadanos ya que la norma no hace alusión a categorías de personas; asimismo, se relaciona con el principio de reserva de ley, por las razones antes mencionadas. En tal sentido, ninguna persona dentro del territorio puede eludir el pago de tributos, pues de lo contrario estaría incurriendo su conducta en un tipo penal.



2.3.6. Proporcionalidad

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa: “El sistema tributario debe ser justo”.

Este principio se relaciona con el de igualdad, capacidad de pago y generalidad, significa entonces que el sujeto pasivo debe contribuir en forma proporcional a su capacidad económica, por lo menos este principio debe contener algunos elementos a saber: la capacidad económica de los sujetos, una parte justa y acorde a sus ingresos, fuentes de riquezas disponibles y existentes en el país.

Sin duda alguna, este principio se relaciona íntimamente con el de igualdad, en aquel aspecto que establece que hay que tratar iguales a los iguales y desiguales a los desiguales, del cual se puede ejemplificar el caso de las personas contratadas en el estado en los renglones 029 y 011, cada una tributará según sus salarios y previsiones establecidas en la ley.

2.3.7. Irretroactividad

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa: “La ley no tiene efecto retroactivo”; asimismo, el Artículo 66 del Código Tributario preceptúa: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”.

De la transcripción del Artículo 66 del Código Tributario se puede inferir que este principio se encuentra íntimamente relacionado con el de igualdad, proporcionalidad y capacidad de pago, pues la norma citada claramente indica que solamente tendrán efecto retroactivo las normas tributarias cuando favorezcan al infractor.

Lo anterior tiene un fundamento doctrinario y jurisprudencial, es decir la teoría de los derechos adquiridos, la cual se define: "Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos y que el derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona".¹³

Significa entonces que los derechos adquiridos se han establecido para no vulnerar derechos plenamente definidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, esto aplicado al ámbito tributario, se refiere a que si una ley establece un tributo para determinado régimen del sujeto pasivo, no puede aplicarse al mismo si ya ha venido tributando bajo el imperio de otra ley que le es más benéfica, esto es congruente con el Artículo 15 citado.

2.3.8. Prohibición de doble tributación

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en su parte conducente preceptúa: "Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple

¹³ Corte de Constitucionalidad, Gaceta 81, Expediente 416-2005, de fecha 27 de julio de 2006.

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”.

Para entender este principio es indispensable definir lo que es el hecho generador, el cual se encuentra regulado en el Artículo 31 del Código Tributario, el cual preceptúa: “Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Dentro de este principio es indispensable hacer una distinción entre hechos o actos exentos y no afectos de tributación; se dice que un acto jurídico está exento de tributo, cuando la misma ley establece la obligación de tributar, pero también constituye algunas excepciones en la que dicho acto no paga impuesto, en otras palabras, existe un hecho generador. Se dice que un acto no está afecto, cuando la ley tributaria no regula que se deba de pagar impuesto alguno, es decir, no existe hecho generador.

Lo anterior es de suma importancia mencionarlo porque los actos jurídicos que ya fueron gravados una vez con un impuesto ya no puede pagarse otro impuesto en el mismo acto, por ejemplo las actas notariales que están afectas al impuesto de timbre notarial de Q.10.00, más un timbre fiscal de Q.0.50.

El objetivo de regular este principio por parte del constituyente fue, sin lugar a dudas, no dañar al fisco, lo cual servirá para que el Estado tenga suficiente poder económico para el cumplimiento de sus fines, pero sin afectar a los contribuyentes, pues debe

prevalecer el bien común, pero garantizando los derechos de las personas legalmente reconocidos por la norma suprema.

2.3.9. Confidencialidad

Este principio se encuentra contemplado en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas”.

De la transcripción del citado artículo se puede establecer que, si en algún momento se revela el monto de los impuestos puede ser constitutivo de un delito al tenor de lo regulado en la Ley de Acceso a la Información Pública.

Con este principio lo que se está garantizando es la reserva absoluta de la información, sobre todo cuando existen impuestos no pagados, pues se asegura el derecho de los contribuyentes como del Estado.

2.3.10. No confiscación

Este principio se encuentre regulado en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa: “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Con la implementación de este principio se está garantizando el derecho de propiedad privada, el cual no puede ser vulnerado bajo ningún punto de vista, aunado a ello, existen casos en los que el contribuyente incurre en omisos por no tributar en tiempo, es donde la administración tributaria juega un papel preponderante para que este derecho no se les vulnere a los ciudadanos.

“Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el Derecho de Propiedad.”¹⁴

Respecto al enunciado que antecede del autor abajo referido, concluyo que el Estado no debe caer en actos deliberados que impliquen confiscación de los bienes de los particulares con la pretensión de agenciarse de tributos.

2.3.11. Equidad y justicia tributaria

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual preceptúa: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo”.

Está relacionado con el de igualdad tributaria, proporcionalidad, legalidad y capacidad de pago; todos tienen algo en común y es la equidad, o sea en proporción a la capacidad económica del contribuyente, tomando en cuenta que como ciudadanos estamos en la obligación de pagar tributos los cuales deben ser equitativos tanto en sus porcentajes como en relación a la naturaleza de los ingresos.

¹⁴Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Pág. 207.



2.4. La relación jurídica tributaria

Se tiene la siguiente definición: “Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros.”¹⁵

En la expresión anterior de la autora referida, se puede concluir que con dicha relación se trata de crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones, por lo que se considera que posee autonomía, pues reúne los requisitos indispensables para exigir su cumplimiento a través del poder imperio.

También se dice que es: “El vínculo jurídico obligacional entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.¹⁶

En esa conceptualización del tratadista, se puede evidenciar que el punto central de la misma es la prestación pecuniaria que corresponde a la calidad de tributo, por lo que se traduce en un pago monetario al fisco.

Respecto a los actores o participantes de la relación, es importante tomar en cuenta la siguiente definición que aborda la naturaleza subjetiva, literalmente indica que es: “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa

¹⁵Monterroso, Gladys. *Op. Cit.*. Pág. 129.

¹⁶Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Pág. 246.



ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”¹⁷

En lo personal, la definición más acertada es la de este último autor, quien manifiesta que es producto del hecho generador ya consumado y reúne todos los elementos necesarios del concepto en mención, ya que hace referencia a un vínculo entre un deudor y un acreedor, con lo cual adquiere la calidad de una obligación.

En lo que respecta a lo legal, el Artículo 14 del Código Tributario, preceptúa: “Constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”.

De la anterior definición legal, se concluye que tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes que son plenamente establecidos sin dar lugar a que existan dudas de cómo aplicarlos o a quienes está dirigido su campo de acción, constituyéndose en certeza jurídica tributaria.

2.4.1. Características

A continuación se hará referencia a las características de la relación jurídica tributaria, las cuales permiten establecer sus particularidades, siendo las más importantes las siguientes:

¹⁷Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 392.

- a) la concentración de la potestad tributaria
- b) se establece entre personas
- c) es de carácter principal y central
- d) se determina el destinatario legal

Respecto al vínculo entre personas, se trata de los particulares y la administración tributaria, por lo que no se puede trasladar a un tercero esta relación, en determinados casos previstos por la ley pueden existir causas que modifiquen dicha relación pero debe estar plenamente establecido en que situaciones es posible. Al hacer referencia a su carácter principal y central, significa el cobro del tributo pero debe ser de carácter pecuniario, por lo que no existe la posibilidad de cumplir de otra manera.

2.4.2. Elementos

Después de haber analizado las características, es momento ahora de hacerlo referente a los elementos de la relación jurídica tributaria dentro de los que se tienen:

- a) personal
- b) temporal
- c) cuantitativo
- d) base o tipo impositivo
- e) finalista



En primer lugar, se hace referencia al personal, compuesto por el sujeto activo que siempre va a ser el Estado a través de la administración tributaria; y el contribuyente, es decir el sujeto pasivo.

Por otra parte, está el temporal, compuesto por el período en el cual se debe hacer efectivo el pago; si no se cumple con los plazos previstos, el contribuyente puede ser objeto de sanción mediante un juicio económico coactivo.

En cuanto al cuantitativo, se debe determinar la base imponible y la obligación tributaria, o sea que debe existir una causa que dé origen al mismo, si no existe este hecho generador no nace la obligación.

Se menciona también la base o tipo impositivo, que corresponde a la tarifa impositiva, es decir el monto que debe hacerse efectivo en función de lo que establezca la norma, la cual debe estar debidamente establecida en su porcentaje o monto directo de pago.

El último elemento es el finalista, porque el Estado busca lo que debe gravar el impuesto, pueden ser actos, patrimonio, capital y renta, es decir el hecho generador que obliga al pago del tributo.

2.5. Poder tributario

El presente tema hace referencia a la facultad soberana de una nación de crear leyes tributarias y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria aplicando medios coactivos en caso de incumplimiento de los deberes.



También tiene relación con el principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues como quedó anotado en el momento oportuno, solamente se pueden crear tributos cuando una ley exista para ello y debe ser por el órgano encargado de la misma.

El objeto de que el contribuyente tribute es para saciar las necesidades de la nación y velar por el bien común en consonancia con lo siguiente: “No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es la parte de sus bienes exigibles a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.”¹⁸

Con base a lo antes indicado, a criterio personal, el poder tributario está ligado y no se puede separar del Estado y consiste en la facultad que este posee en su calidad de sujeto activo y haciendo uso de su soberanía, de requerir tributos a personas o sujetos pasivos, que se encuentran en su circunscripción territorial, y que en caso los obligados evadan o se nieguen a cumplir su responsabilidad de tributar, se le puede requerir y obligar al cumplimiento del pago de tributos por la vía legalmente establecida.

El límite de poder tributario, recae en la normativa constitucional y legislación tributaria, que es el marco legal que rige las obligaciones tributarias de los habitantes con su país, y que tiene su fundamento en los principios tributarios por medio de los cuales se busca la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos a través de la prestación de servicios y ejecución de obra pública, con el objetivo del lograr el bien común.

¹⁸ Montesquieu. **El espíritu de las leyes**. Pág. 146.

2.5.1. Características del poder imperio

Después de haber analizado la definición del poder tributario, es momento ahora de dar a conocer sus características más importantes las cuales son:

- a) originario
- b) permanente
- c) irrenunciable

Es originario, porque surge con el mismo Estado, esto es la potestad del mismo en el uso del *ius imperium*, no requiere de ninguna habilitación de otros estados más que lo regulado en la Constitución Política, en nuestro caso de la República de Guatemala, concatenado con las leyes específicas de esta materia.

Es permanente y existe conjuntamente con la nación o república, aunque esta última no ejercite esta facultad, la permanencia subyace manteniendo un vínculo de unidad y dependencia entre ambos.

Por último, es irrenunciable, pues el organismo ejecutivo no puede renunciar a esta facultad, el derecho o ejercicio de exigir el pago por concepto de tributos a los ciudadanos que estén obligados permanece en el tiempo hasta el límite previsto en la ley.



CAPÍTULO III

3. Importancia de los tributos en Guatemala

En el presente trabajo de investigación es necesario hacer referencia a la importancia de los tributos, su clasificación y las distintas clases de tributos en Guatemala, para luego explicar el Impuesto Sobre la Renta respecto al régimen de asalariados y su aplicación.

Se dice que los tributarios constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros.

3.1. Definición de tributo

Se tiene que es: “La prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.”¹⁹

De la expresión anterior del tratadista en referencia, se pueden extraer términos como dinero, exigir, poder imperio, gastos y fines; características y elementos previamente tratados en los capítulos anteriores.

¹⁹ Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Pág. 67.



También se define: “Como una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado u otro ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.”²⁰

Esta expresión de la autora abajo referida, manifiesta aspectos importantes como lo son: pecuniaria, coerción, potestad, gastos, por lo que mantiene la misma línea de la conceptualización que precede.

No se puede dejar de mencionar la definición legal regulada en el Artículo 9 del Código Tributario que textualmente indica: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

De los aportes por los autores citados y de la norma en referencia, se pueden extraer tres características fundamentales de la definición, las cuales deben tenerse presentes con la finalidad de poder identificar los tributos de otras especies parecidas, las cuales se comentan en los siguientes párrafos para una mejor conceptualización de las mismas.

Se establece que son prestaciones en dinero, esto significa que el tributo ha de adoptar la forma de recursos monetarios convirtiéndose este en la primera característica, de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones in natura (en especie) de las que también pueden ser acreedores los entes públicos.

²⁰ Collado Yurrita, Miguel Ángel. **Derecho financiero**. Pág. 8.

Está asociada a una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley, prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria.

Finalmente, la característica fundamental es la finalidad del tributo y es la realización del supuesto de hecho, por ejemplo la construcción de infraestructura y la financiación de los gastos públicos.

El Estado tiene la obligación o finalidad de velar por el bien común, para lo cual presupuestariamente destina todos o la mayoría de los ingresos para la cobertura de los gastos públicos.

3.2. Clasificación de los tributos

Doctrinariamente, los tributos se suelen clasificar en: impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales; los cuales son especies de un mismo género, se diferencian entre sí según la aplicación en distintos países, dependiendo de razones políticas, técnicas y jurídicas.

La clasificación legal de los tributos en Guatemala la encontramos en el Artículo 10 del Código Tributario que literalmente indica: "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

Con base a la referida clasificación legal, a continuación se define cada uno de ellos, comparándolos con las interpretaciones doctrinarias.

3.2.1. Impuestos

El Artículo 11 del Código Tributario define los impuestos de la siguiente manera: "Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

Doctrinariamente se tiene que: "Una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible."²¹

De la expresión antes referida, se aprecia que el impuesto queda establecido como cuota en dinero recaudada de los particulares, lo cual está en consonancia con lo establecido en el código tributario.

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles."²²

De los enunciados ya descritos, en lo personal la más acertada es la del Código Tributario, en virtud de que la ubica en su género próximo, es decir la define como un tributo; por otra parte los autores coinciden en establecer que es una prestación en dinero, lo cual es lógico, porque debe exigírsele al contribuyente que cumpla con su obligación tributaria y que el Estado recaude el dinero para cumplir con su fin principal.

²¹ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 132.

²² Giuliani Fonrouge, Carlos. **Op. Cit.** Pág. 291.



Para complementar este tema se debe hacer referencia a la clasificación de los impuestos, pues existe unanimidad en la doctrina y son los siguientes:

- a) directos
- b) indirectos
- c) subjetivos
- d) objetivos
- e) ordinarios
- f) extraordinarios

Los impuestos directos, se encuentran determinados y establecidos de forma inmediata sobre los bienes o sobre las personas, el mismo es recaudado acorde con los listados nominales de contribuyentes o mediante objetos gravados, y cuya cantidad es recibida del contribuyente por otro sujeto distinto de la relación que es el mismo Estado. Estos no pueden trasladarse mediante el contribuyente a un tercero. En Guatemala los principales impuestos directos son los siguientes:

- a) Impuesto Sobre la Renta –ISR-, regulado en el Decreto 10-2012
- b) Impuesto de Solidaridad –ISO-, regulado en el Decreto 73-2008.
- c) Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, regulado en el Decreto 15-98.
- d) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos –ISCV- regulado en el Decreto 70-94.



Los impuestos indirectos, son aquellos que se encargan de gravar los distintos objetos de consumo en general o en determinados servicios o actos, el impuesto en referencia se encuentra incluido dentro del precio con una determinada indicación o sin la misma.

Estos son establecidos tomando en consideración el consumo y las diversas transacciones y son trasladados al consumidor final, siendo el mismo el que al final se encarga de hacer efectivo el pago total del impuesto. En Guatemala los principales impuestos indirectos son los siguientes:

- a) Impuesto al Valor Agregado –IVA- regulado en el Decreto 27-92.
- b) Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, regulado en el Decreto 38-92.

3.2.2. Tasas

“La prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”²³

Según la anterior definición del autor referido, menciona los siguientes elementos: prestación pecuniaria, exigible, actividad de interés público y obligado, con lo cual se puede concluir que la tasa se exige en dinero a los obligados y es derivada de actividades o servicios de interés de la población ejecutados por diferentes entes.

²³Ibíd. Pág. 293.



“La prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.”²⁴

La conceptualización que precede hace referencia a un elemento característico y es el hecho de la prestación de servicios públicos, cabe mencionar que en Guatemala el Código Tributario no la regula, por lo que se puede decir que es eminentemente doctrinario, pero que tiene aplicación en la práctica.

Por lo anteriormente expuesto, a criterio personal, se considera que la tasa es un tributo establecido en dinero que es exigido por algunas entidades por la prestación de servicios públicos.

Las tasas son ingresos monetarios cobrados por dependencias del ejecutivo, entidades descentralizadas, centralizadas y autónomas, como por ejemplo en el Organismo Judicial y en las municipalidades, contra la realización de servicios de diferentes índoles, establecidas en leyes o reglamentos.

En el caso de los servicios o trámites de carácter legal prestados en las unidades del Organismo Judicial, se denominan tasas judiciales; mientras que en el caso de las actividades o emisión de documentos que se requieren y prestan en el resto de las dependencias del gobierno central, entidades descentralizadas y autónomas, se pagan monetariamente por medio de las denominadas tasas administrativas. Para la comprobación de estos pagos y su fiscalización, se emiten formas preestablecidas que son autorizadas por la Contraloría General de Cuentas de la nación.

²⁴ Matus Benavente. Op. Cit. Pág. 122.

Respecto a la tasa municipal, está regulada en el Artículo 260 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente expresa: “Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado”.

En relación a los servicios públicos municipales y tasa (municipal), en el artículo 70 del Código Municipal, expresamente indica: “El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y, por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos y mejorarlos, en los términos indicados en los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro y continuo y, en su caso, la determinación y cobro de tasas y contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios”.

También en lo concerniente a la tasa municipal, en el Artículo 100, literal e), del Código Municipal, se establece que: “Constituyen ingresos del municipio:...e) el producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales”.

Lo anterior debe concatenarse con lo regulado en el Artículo 101 del Código Municipal, que en su parte conducente indica: “La obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesitan, deben ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria. Es prohibida la percepción de ingresos que no estén autorizados. Cualquier cobro que se haga bajo

este criterio, debe ser devuelto al contribuyente, previa solicitud al Concejo Municipal el que antes de autorizar la devolución comprobará el extremo del cobro indebido”.

Finalmente puede concluirse que la finalidad de la tasa municipal, no es el lucro, sino cubrir los gastos por concepto de administración, operación y mantenimiento de los servicios prestados por las municipalidades, según lo establecido en el Artículo 102 del Código Municipal que establece: “Los ingresos por concepto de contribuciones, tasas administrativas y de servicios, de rentas y los provenientes de los bienes y empresas municipales preferentemente se destinarán para cubrir gastos de administración, operación y mantenimiento y el pago del servicio de deuda contraída por el Concejo Municipal para la prestación del servicio de que se trate”.

Dentro de los ejemplos de tasas municipales por conceptos de servicios prestados por las municipalidades, se pueden mencionar:

- a) Tasa municipal por alumbrado público
- b) Tasa municipal por servicio de agua potable

3.2.3. Arbitrios

El arbitrio es un tributo establecido en el Artículo 12 del Código Tributario, está definido de la siguiente manera: “Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Del citado artículo se infiere que el arbitrio está equiparado con un impuesto, ambos creados por ley emanada por el Organismo Legislativo, con la diferencia que el arbitrio es decretado en beneficio de una circunscripción territorial definida, como lo es el municipio o grupo de municipios, de pago obligatorio para quienes se encuentren en determinada condición, cuya recaudación se traduce en el mantenimiento y sostenimiento de servicios en beneficio de las áreas geográficas previamente establecidas.

Como ejemplo concreto de arbitrio, puede mencionarse el arbitrio de ornato municipal, establecido en la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, Decreto 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, determinando el Artículo 1 lo siguiente: “Se establece el arbitrio denominado BOLETO DE ORNATO, en favor de las municipalidades del país, con efectos específicos en el ámbito de sus correspondientes jurisdicciones”.

3.2.4. Contribución especial y contribución especial por mejoras

Tanto la contribución especial como la contribución especial por mejoras se encuentran reguladas en el Artículo 13 del Código Tributario y las define de la siguiente manera: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales y Contribución especial por mejoras, es 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”.

Doctrinariamente la contribución especial se definen así: “Es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales, que atiende el Estado.”²⁵

En lo personal, estas definiciones se complementan, pues la parte total de estos tributos son los beneficios para el contribuyente, por la realización de obras o servicios, esta es la palabra clave, siempre y cuando las mismas vayan en beneficio de la población para alcanzar su satisfacción.

3.3. Pacto fiscal

Un pacto fiscal constituye un acuerdo social de carácter amplio y significativamente representativo respecto a los derechos y obligaciones de los ciudadanos con su nación así como los deberes y facultades de este último en su relación financiera, económica y tributaria con la sociedad; el mismo debe buscar el cumplimiento de los principios fundamentales del derecho tributario, con la finalidad que los ingresos que sean recaudados no sean una carga que afecte a la población sino que permita el sostenimiento de las actividades y servicios en beneficio de los habitantes.

Los orígenes del pacto fiscal en Guatemala se encuentran en los Acuerdos de Paz, específicamente el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria que identificó varios compromisos de política fiscal. A continuación fragmento de un estudio realizado por parte de la CEPAL relacionado con el Pacto Fiscal para Guatemala:

²⁵Giuliani Fonrouge, Carlos. **Op. Cit.** Pág. 302.



“El Gobierno del presidente Álvaro Arzú no cumplió con las metas previstas en los Acuerdos de Paz por lo que la Comisión de Acompañamiento de los Acuerdos de Paz (CAAP) y que concibiera el Pacto Fiscal como el recurso que le permitiría al Estado retomar el camino de las metas tributarias trazadas. El Pacto Fiscal buscaba la concertación social para neutralizar o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos, sociales y políticos y subsanar la relativa debilidad del gobierno frente a estos sectores”.²⁶

Como se aprecia en el texto que antecede y a título personal, se puede confirmar que en el gobierno de turno en el cual se concluyó con el proceso de la firma de paz en nuestro país, no se alcanzaron los compromisos de índole fiscal, tema que durante los siguientes períodos ha sido de discusión sin que hasta la fecha se satisfagan los compromisos pactados, situación que no permite el desarrollo de la nación y mantiene a la población en el subdesarrollo.

“El proceso del Pacto Fiscal tuvo su inicio formal con la aprobación del documento de recalendarización del cumplimiento de la meta tributaria de los Acuerdos de Paz, en octubre de 1998. Allí se contempló elevar la carga tributaria al 12% en el año 2002 y realizar acciones de corto plazo con el propósito de mantener el crecimiento gradual de la carga tributaria. El proceso de concertación debía ser promovido conjuntamente por el gobierno y la CAAP. Para lograrlo se convocó a un foro nacional para el pacto fiscal, cuyo objetivo era recoger opiniones y consensos de la sociedad civil.”²⁷

²⁶ www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/fuentes.doc. (Consultado: 12 de mayo de 2016).

²⁷ *Ibid.* Pág. 3.

Según el contenido del párrafo que antecede, concluyo que para la materialización del cumplimiento del pacto citado, fue necesaria la recalendarización de las metas de orden tributario, las cuales aumentaron la tributación en general pero no se percibieron los beneficios a los sectores más vulnerables y necesitados del país.

“El primer paso hacia la concertación lo dio la CAAP cuando integró en marzo de 1999, la Comisión Preparatoria del Pacto Fiscal (CPPF), la cual estuvo conformada por Arturo Montenegro, Lizardo Sosa, Richard Aitkenhead, Alma Quiñónez y Juan Alberto Fuentes Knight (Secretario Ejecutivo) y tuvo como asesores a Eduardo Weymann y Pablo Schneider. Esta Comisión se encargó de la elaboración de una propuesta base para la concertación del Pacto Fiscal.”²⁸

Con base al texto del estudio anteriormente indicado, se evidencia que para llegar a un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales con el fin de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga necesaria para su funcionamiento, debe tener interés el gobierno de Guatemala, pues no queda la menor duda del objetivo del Acuerdo de Paz en mención, lo difícil es aceptar que es solamente derecho vigente no positivo.

Por otra parte y continuando con el análisis fiscal, es necesario mencionar el numeral IV, literal B, apartado 45 del Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, el cual preceptúa:

²⁸Ibíd. Pág. 3.



“La política fiscal (ingresos y egresos) es la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo social, que es esencial en la búsqueda del bien común. Asimismo, la política fiscal es fundamental para el desarrollo sostenible de Guatemala, afectado por los bajos índices de educación, salud, seguridad ciudadana, carencia de infraestructura y otros aspectos que no permiten incrementar la productividad del trabajo y la competitividad de la economía guatemalteca.”

Del texto que precede, personalmente puedo establecer que el espíritu del documento referido es el establecimiento de una política de inclusión para los sectores sociales en pobreza y extrema pobreza, con el objetivo de lograr su desarrollo, el cual permita como nación aumentar la producción y posicionamiento a nivel regional.

Asimismo, siempre en el referido numeral y literal, apartado 50 del mencionado acuerdo de paz, preceptúa:

“Para avanzar hacia un sistema tributario justo y equitativo, el Gobierno se compromete a atacar el factor más grave de injusticia e inequidad en materia tributaria, a saber la evasión y defraudación fiscal, especialmente en el caso de quienes debieran ser los mayores contribuyentes. Con miras a erradicar los privilegios y abusos, eliminar la evasión y la defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo, el Gobierno se compromete: a) promover una reforma al Código Tributario que establezca mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación tributaria, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios encargados de la



administración fiscal; b) Promover una reforma de la legislación tributaria con miras a eliminar las disposiciones que faciliten la evasión fiscal; c) Evaluar y regular estrictamente las exenciones tributarias con miras a eliminar los abusos de toda índole.”

De la transcripción del apartado antes mencionado, se puede inferir que en Guatemala desde 1996, existió el compromiso por parte del gobierno central y la insurgencia de llegar a un acuerdo en materia tributaria que regiría al país para los próximos años.

Es evidente y no queda lugar a dudas sobre el fin supremo del Estado de Guatemala, por tal situación es que se propuso un acuerdo (pacto) para promover mayores beneficios a la población y que la misma disfrute, en mejores condiciones, de los bienes y servicios mediante el aporte de una cuota justa y equitativa.

3.4. Justificación de la reforma tributaria fiscal en Guatemala

Afirma un estudio que: “A lo largo de la historia de Guatemala, los gobiernos se han visto obligados a proponer reformas en materia tributaria ante la permanente debilidad de las finanzas públicas. Estas iniciativas han enfrentado a grupos de interés muy fuertes, reunidos en la Confederación de Cámaras Empresariales, tales como el Comité de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras -CACIF-, los cuales han tenido acceso directo al poder ejecutivo y con posibilidad de incidir en la política tributaria.”²⁹

²⁹Fuentes Knigth, Juan Alberto. **Pacto fiscal en Guatemala**. Pág. 72.

Del párrafo que antecede del citado autor, a título personal, puedo manifestar que en Guatemala los temas de índole fiscal se han desarrollado bajo la influencia y conveniencia de los sectores económicamente poderosos.

Asimismo, es menester hacer referencia al espíritu de la legislación en materia tributaria, en tal sentido el Considerando Tercero de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 en su parte conducente preceptúa: “Es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, y otras disposiciones que permitan a la administración tributaria ser más eficientes en la administración, control y fiscalización de los impuestos”.

El Considerando Cuarto de la referida ley, en su parte conducente preceptúa: “Combatir la evasión y elusión fiscal y la adecuación de la normativa legal tributaria, basados en la solidaridad de los habitantes”.

Después de haber analizado lo afirmado en el estudio ya indicado y de la transcripción de lo regulado en la Ley de Actualización Tributaria, se puede afirmar que la razón por la cual se tuvo la iniciativa de promover una reforma fiscal fue el acuerdo a que se arribó referente al monto, origen y destino de los recursos con los cuales debe contar el Estado para cumplir sus fines.

Asimismo, por el auge de la globalización, los tributos tienden a evolucionar, cada día surgen nuevas formas de prestar servicios público para beneficio de la población, por lo que se debe asegurar recursos suficientes para que la nación de Guatemala pueda

contribuir a la estabilidad macroeconómica y equilibrio de ingresos y gastos, siempre que se vele por el bien común, lograr la estabilidad de las finanzas sin dejar a un lado la inversión.

Es importante hacer mención que para que se logre una reforma tributaria fiscal integral en Guatemala, es necesaria la participación de los sectores especializados en los temas económicos, tributarios y sociales, tanto por parte de los entes estatales como de la sociedad civil organizada, sectores empresariales, financieros y productivos del país.

Para tal propósito es necesario evaluar las necesidades primarias del país, así como definir los recursos suficientes que deben ingresar a las arcas a través de los impuestos, con el objetivo que la inversión sea en los sectores más necesitados de la población que actualmente subsisten, priorizando áreas como: seguridad alimentaria, salud, educación, seguridad, justicia, desarrollo humano, competencia y medio ambiente.

No es viable que se pretenda mejorar la calidad de vida de una nación, cuando se emiten disposiciones legales que castiguen directamente el poder adquisitivo de la población.

Tal es el caso de la modificación en la forma de tributación del Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores en relación de dependencia, materializada con la aprobación y actual vigencia de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, la cual será



objeto de estudio y análisis en el siguiente capítulo, respecto al tema concreto del referido impuesto que aplica a la clase trabajadora dependiente de un patrono.



CAPÍTULO IV

4. Necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

En el presente capítulo se hará un análisis del Impuesto Sobre la Renta que aplica a los trabajadores en relación de dependencia, regulado en el Decreto 10-2012, Libro I, Artículos del 68 al 82, Ley de Actualización Tributaria.

Asimismo, se establecerá cuál es el hecho generador, el sujeto pasivo del tributo, las exenciones establecidas, las deducciones, tipos impositivos y determinación del impuesto, retención y liquidación del impuesto, para finalmente hacer referencia a los recursos en materia tributaria.

También se realizarán dos cálculos prácticos relacionados con el Impuesto Sobre la Renta a pagar por un trabajador del Instituto Nacional de Electrificación -INDE- para un período de liquidación del 01 de enero al 31 de diciembre de un año fiscal.

Con base a los resultados, se analizará si la forma de la determinación de dicho impuesto según lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, afecta la economía del trabajador comparado con lo que pagaría por concepto del referido impuesto según las disposiciones de la ley anterior, se establecerá si existe la necesidad de reformar algún artículo del Decreto 10-2012 con el objetivo que sea en beneficio tanto del trabajador como del Estado.



4.1. Importancia del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

El impuesto sobre la renta es relativamente nuevo, abarca el período comprendido entre los años 1983 a la fecha, en aquella época, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue objeto de reformas importantes, originadas en reformas fiscales, que buscaban aumentar el ingreso por medio del incremento de la base tributaria e incrementar la eficiencia administrativa en la recaudación y fiscalización del impuesto.

Todo esto es para generar rentas gravadas obtenidas de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, para generar con ello ingresos a favor del Estado para que este cumpla con sus fines.

Respecto al presente trabajo de investigación se desarrollará lo que corresponde al Impuesto Sobre la Renta del trabajador en relación de dependencia, por lo que se abordará todo lo relacionado con este tema con el objetivo de establecer y definir todos los preceptos que establece la ley.

4.2. Hecho generador

Lo importante dentro del presente apartado es el hecho generador del impuesto, el cual al tenor de lo que establece el Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria es: “La obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país”.

De la transcripción del citado artículo, se tiene que para retenerle a un empleado cierta cantidad de dinero en concepto de Impuesto Sobre la Renta deben concurrir los elementos de toda relación de trabajo, pues el presupuesto sine qua non es la relación de dependencia, llamada en la doctrina como subordinación.

Las definición del concepto subordinación antes indicado, doctrinariamente dice: "Es el estado de limitación de la autonomía del trabajador al cual se encuentra sometido en sus prestaciones por razón de su contrato y que proviene de la potestad del patrono para dirigir la actividad del trabajador en orden al mayor rendimiento de la producción y al mejor beneficio de la empresa."³⁰

De la expresión que antecede del autor abajo citado, puedo indicar entonces que, debe existir un patrono, es decir dependencia continuada o delegada, una retribución, prestación de servicios, esta es la típica relación de trabajo, el hecho mínimo de la prestación de servicios según lo establecido en el Artículo 19 del Código de Trabajo.

En tal virtud, el Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria establece cuáles con las rentas provenientes del trabajo, entre las que se encuentran:

1. Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.

³⁰ Alcalá-Zamora y Castillo, Luis y Cabanellas, Guillermo. **Tratado de política laboral y social**. Pág. 60

2. No aplica

3. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

4.3. Sujeto pasivo

Por otra parte, es necesario mencionar el sujeto pasivo del impuesto, el cual al tenor del Artículo 71 del mismo cuerpo legal son: “Las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”.

Como puede observarse, de la transcripción del citado artículo, siempre se hace referencia a la relación de dependencia cualquiera que sea el puesto y cualquiera que sea el patrono o empleador y la circunstancia en que se encuentre, lo importante es que concurren los elementos que debe llevar toda relación laboral.

4.4. Exenciones o rentas no gravadas

Las exenciones o rentas no gravadas que aplican a los trabajadores en relación de dependencia están reguladas en el Artículo 70 del Decreto 10-2012, a continuación se

describen los conceptos establecidos que no están afectos al cálculo o pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo que los mismos han sido considerados por el legislador como ingresos privilegiados:

- 1) Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad.
- 2) El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.
- 3) Lo establecido en este numeral no aplica.
- 4) Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país.
- 5) El aguinaldo hasta el cien por ciento del sueldo o salario ordinario mensual.
- 6) La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público.

Las anteriores rentas no pagan impuesto por disposición de la ley, es decir están exentas, a criterio personal se considera que el espíritu de esta norma fue para no perjudicar al contribuyente del impuesto.

Es importante hacer énfasis que las anteriores son prestaciones laborales mínimas e irrenunciables que en ningún momento pueden ser menoscabadas para el trabajador, enfoque que se considera acertado.

4.5. Deducciones legales

Estas se encuentran establecidas en el Artículo 72 del Decreto 10-2012, del cual se pueden establecer los siguientes puntos fundamentales:

- a) En primer lugar, se puede deducir hasta Q.60,000.00, de los cuales Q.48,000.00 no necesitan comprobación alguna y la diferencia por Q.12,000.00 que se podrá acreditar por Impuesto al Valor Agregado mediante presentación de planilla.
- b) En segundo lugar, donaciones a favor del Estado, universidades, entidades culturales y científicas, donaciones a asociaciones, fundaciones, iglesias y partidos políticos (máximo cinco por ciento de la renta bruta), siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ley
- c) En tercer lugar, las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de previsión social;
- d) En cuarto lugar, las primas de seguro de vida para cubrir riesgos de muerte del trabajador, siempre que el seguro no provoque ningún tipo de reintegro.

4.6. Definiciones de renta bruta, renta neta y renta imponible

En el presente apartado se explicarán conceptos tales como: renta bruta, renta neta, y base imponible; la primera, al tenor de lo que establece el Artículo 72 segundo párrafo, se define como: "La suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el periodo

de liquidación anual”; y la segunda, renta neta, siempre en el ya referido párrafo y artículo que la define como: “La diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas”.

Respecto a la base o renta imponible, el Artículo 72 primer párrafo, la conceptualiza así: “La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo”.

Lo anterior se puede simplificar mediante los enunciados o ecuaciones según lo siguiente:

- a) La renta bruta es igual a la suma de los ingresos gravados más ingresos exentos.
- b) La renta neta es igual a la renta bruta menos las rentas exentas o no gravadas.
- c) Base o renta imponible es igual a la renta neta menos las deducciones legales.

4.7. Tipo impositivo, determinación del impuesto y período de liquidación

Respecto a la tasa o tipo impositivo y determinación del Impuesto Sobre la Renta a pagar por un trabajador en relación de dependencia, el Artículo 73 del Decreto 10-2012, establece lo siguiente: “Los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala:

| Rango de renta imponible | Importe fijo | Tipo impositivo de: |
|---------------------------------|---------------------|---------------------------------------|
| Q. 0.01 a Q. 300,000.00 | Q. 0.00 | 5% sobre la renta imponible |
| Q. 300,000.01 en adelante | Q. 15,000.00 | 7% sobre el excedente de Q.300,000.00 |

El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior”.

Lo establecido en el artículo antes citado, determina las tarifas o porcentajes que se aplican para el cobro del impuesto, el cual está en función de la renta imponible.

El período de liquidación del impuesto es anual, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre, según lo establecido en el Artículo 74 de La Ley de Actualización Tributaria.

4.8. Retenciones y liquidaciones del impuesto

Es importante hacer referencia a dos cuestiones fundamentales que son: la obligación de retener y la liquidación del impuesto.

Respecto a la primera cuestión, el Artículo 75 del Decreto 10-2012, en su parte conducente preceptúa: “Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del

trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, deben retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados y funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas”.

Como puede observarse, el citado artículo hace referencia a todo tipo de trabajo, sin excepción alguna, como único requisito es que haya relación de dependencia, es decir la típica relación laboral que debe reunir todos los requisitos, los cuales ya se mencionaron con anterioridad.

La segunda cuestión fundamental es, la liquidación y devolución de lo retenido, al respecto, el Artículo 79 del Decreto 10-2012 preceptúa: “Si el patrono determina que retuvo de más a sus trabajadores, deberá devolverles las sumas retenidas en exceso e informar a la administración tributaria dentro de los primeros dos meses del año calendario”.

Con lo anteriormente expuesto, se puede hacer notar que la Ley de Actualización Tributaria, es decir el Decreto 10-2012, trajo consigo una serie de cambios relacionados a la forma de retención del impuesto, especialmente en el monto de acreditación del Impuesto al Valor Agregado a través de la planilla; muchos trabajadores en relación de dependencia se han visto afectados con la entrada en vigencia del Decreto en mención, pues unos pagarán menos que otros, por lo que se argumenta que no hay igualdad en el tipo impositivo.

4.9. Casos prácticos de cálculo del Impuesto Sobre la Renta

Con el objeto de ilustrar de mejor manera los apartados en mención, se abordará un ejemplo para determinar cómo el Decreto 10-2012 afecta a los trabajadores en relación de dependencia comparándolo con los resultados que se obtienen al aplicar la derogada Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, para luego concluir con el ámbito espacial objeto de la presente investigación.

4.9.1. Caso práctico aplicando el Decreto 10-2012 vigente

Un trabajador del Instituto Nacional de Electrificación -INDE- devenga ingresos según los siguientes datos:

- a) salario base mensual de Q.4,500.00
- b) salario personal mensual de Q.3,500.00
- c) bono de antigüedad mensual de Q.150.00.

Con base a la información que precede, se deben realizar las operatorias y calcular lo que a continuación se indica:

- 1. renta bruta
- 2. rentas exentas
- 3. renta neta
- 4. deducciones

5. renta imponible
6. Impuesto Sobre la Renta
7. retenciones

De conformidad con el Artículo 72, segundo párrafo, del Decreto 10-2012, la renta bruta es la suma de los ingresos o rentas gravadas y exentos, es decir los Q.54,000.00 de salario base anual (equivalentes al salario base mensual de Q.4,500.00 multiplicado X 12 meses del año) + los Q.42,000.00 de salario personal anual (equivalentes al salario personal mensual de Q.3,500.00 multiplicado X 12 meses del año) + Q.1,800.00 de bono de antigüedad anual (equivalente al bono de antigüedad mensual de Q.150.00 multiplicado X 12 meses del año) + Q.8,150.00 del aguinaldo + Q.7,950.00 de bonificación anual, el resultado total es Q.113,900.00, que corresponde a la renta bruta.

A continuación aparece el detalle del cálculo:

| Renta del Trabajo | Mensual | Anual |
|--------------------------|----------------|----------------------|
| Salario base | Q. 4,500.00 | Q. 54,000.00 |
| Salario personal | Q. 3,500.00 | Q. 42,000.00 |
| Bono de antigüedad | Q. 150.00 | Q. 1,800.00 |
| Aguinaldo | | Q. 8,150.00 |
| Bono 14 | | Q. 7,950.00 |
| RENTA BRUTA | | Q. 113,900.00 |



Ahora corresponde el cálculo total de las rentas exentas, que para el presente caso corresponde a la suma de: Q.8,150.00 que corresponde al aguinaldo + Q.7,950.00 que corresponde a la bonificación anual, cuyo total equivale a Q.16,100.00 de acuerdo a lo indicado en el siguiente cuadro:

| EXENCIONES | Anual |
|-----------------------|---------------------|
| Aguinaldo | Q. 8,150.00 |
| Bonificación anual | Q. 7,950.00 |
| RENTAS EXENTAS | Q. 16,100.00 |

La renta neta, corresponde a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, la cual queda así: a los Q.113,900.00 de la renta bruta se le restan Q.16,100.00 que corresponde a las rentas exentas, dando como resultado Q.97,800.00. A continuación se tiene el resumen del cálculo de la renta neta:

| RENTA NETA | Anual |
|-------------------|---------------------|
| Renta bruta | Q. 113,900.00 |
| Rentas exentas | -Q. 16,100.00 |
| RENTA NETA | Q. 97,800.00 |

El total por concepto de las deducciones legales, corresponde a la sumatoria de: Q.48,000.00 de gastos personales sin necesidad de comprobación alguna + Q.4,636.80 por concepto de aporte anual al IGSS (4.83% de Q.96,000.00 de salario base + salario personal anual), resultando un total por deducciones legales de Q.52,636.80, abajo el respectivo cálculo:



| DEDUCCIONES LEGALES | Anual |
|--|---------------------|
| Gastos personales sin necesidad de comprobación alguna | Q. 48,000.00 |
| IGSS (4.83% de Q.96,000.00) | Q. 4,636.80 |
| TOTAL DEDUCCIONES LEGALES | Q. 52,636.80 |

La renta imponible es la diferencia entre la renta neta y las deducciones legales, que para el caso de estudio corresponde: a los Q.97,800.00 de renta neta se le resta Q.52,636.80 de las deducciones legales, por lo que la renta imponible es de Q.45,163.20 y se detalla a continuación:

| BASE O RENTA IMPONIBLE | Anual |
|-------------------------------|---------------------|
| RENTA NETA | Q. 97,800.00 |
| TOTAL DEDUCCIONES LEGALES | -Q. 52,636.80 |
| RENTA IMPONIBLE | Q. 45,163.20 |

Calculada la renta imponible, se define el rango donde corresponde y se aplica la tasa o tipo impositivo, para nuestro caso de análisis, la renta imponible de Q.45,163.20 queda comprendido dentro del primer rango de Q.0.01 a Q.300,000.00, por lo que el tipo impositivo que se debe aplicar es del 5% sobre la renta imponible, el cálculo de Q.45,163.20 x 5% da como resultado un valor total de Q.2,258.16 por concepto de Impuesto Sobre la Renta que debe pagar el empleado al Estado de Guatemala.



| Rango de la renta imponible | Importe fijo | Tipo impositivo de: | Impuesto a pagar |
|-----------------------------|--------------|-----------------------------|------------------------------------|
| Q. 0.01 a Q. 300,000.00 | Q. 0.00 | 5% sobre la renta imponible | Q. 45,163.20 x 5% = Q. 2,258.16 |

El Artículo 76 del Decreto 10-2012 preceptúa: “Al principio de cada año o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador hará la proyección de la renta neta anual del trabajador, a la cual le deducirá el monto de cuarenta y ocho mil quetzales por concepto de gastos personales y el monto de las cuotas anuales estimadas por concepto de pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social... Al valor obtenido le aplicará el tipo impositivo correspondiente... el patrono o pagador retendrá al trabajador, la doceava parte del monto proyectado”.

Para efecto de cálculo del monto que el patrono debe retenerle al trabajador, considerando los datos del caso que se analiza, se tiene que la renta neta y deducciones calculadas corresponden también a la renta neta y deducciones proyectadas para un ejercicio fiscal, por lo que de igual forma el Impuesto Sobre la Renta ya encontrado equivale al estimado, consecuentemente la retención mensual se calcula dividiendo dicho impuesto entre doce y se tiene el siguiente valor: $Q.2,258.16 / 12 = Q.188.18$ que el patrono debe retener al trabajador cada mes.

4.9.2. Caso práctico aplicando el Decreto 26-92 ya derogado

Con el presente ejercicio de cálculo, se pretende analizar si lo normado hasta el 31 de diciembre de 2012 en el Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, era más

favorable al trabajador en relación de dependencia por concepto del pago de dicho impuesto comparado con lo actualmente regulado en el Decreto 10-2012, para efectos de referencia se tomarán exactamente los mismos ingresos que el ejemplo desarrollado anteriormente, según lo siguiente: un trabajador del Instituto Nacional de Electrificación -INDE-, en el año 2012 devengó los siguientes ingresos:

- a) salario base mensual de Q.4,500.00
- b) salario personal mensual de Q.3,500.00
- c) bono de antigüedad mensual de Q. 150.00.

Con base a los datos aportados, calcular:

- 1) renta bruta
- 2) rentas exentas
- 3) renta neta
- 4) deducciones
- 5) renta imponible
- 6) Impuesto Sobre la Renta y
- 7) retenciones.



En el referido año 2012 el trabajador incurrió en los siguientes gastos, los cuales son comprobados mediante facturas:

- I. servicios médicos por un total de Q.1,500.00;
- II. presentó planilla de facturas por adquisición de bienes y contratación de servicios familiares ante la Superintendencia de Administración Tributaria cuyo monto en concepto de Impuesto al Valor Agregado totalizó Q.3,150.00.

El Artículo 37 del Decreto 26-92, definía la renta neta; para el caso de análisis y según lo abajo indicado, le correspondería un valor total de Q.113,900.00.

| Renta del Trabajo | Mensual | Anual | Regulado en el Decreto 26-92 |
|--------------------------|----------------|----------------------|-------------------------------------|
| Salario Base | Q. 4,500.00 | Q. 54,000.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| Salario personal | Q. 3,500.00 | Q. 42,000.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| Bono de Antigüedad | Q. 150.00 | Q. 1,800.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| Aguinaldo | | Q. 8,150.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| Bonificación Anual | | Q. 7,950.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| Renta Neta | | Q. 113,900.00 | Artículo 37, primer párrafo |

Las rentas exentas estaban establecidas en el Artículo 6 del ya referido Decreto 26-92, a continuación se detalla el monto para el caso de estudio:

| EXENCIONES | Anual | Regulado en el Decreto 26-92 |
|-----------------------|---------------------|-------------------------------------|
| Aguinaldo | Q. 8,150.00 | Artículo 6, literal m |
| Bonificación Anual | Q. 7,950.00 | Artículo 6, literal m |
| RENTAS EXENTAS | Q. 16,100.00 | Artículo 6 |

Respecto a las deducciones reguladas en el Decreto 26-92, las establecía el Artículo 37, en función del cual para nuestro caso práctico de aplicación, el total de deducciones se integraría por lo siguiente:

| DEDUCCIONES | Anual | Regulado en el Decreto 26-92 |
|---|---------------------|-------------------------------------|
| Deducciones personales sin necesidad de comprobación alguna | Q. 36,000.00 | Artículo 37, literal a) |
| IGSS (4.83% de Q.96,000.00) | Q. 4,636.80 | Artículo 37, literal b) |
| Gastos médicos | Q. 1,500.00 | Artículo 37, literal e) |
| RENTAS EXENTAS | Q. 16,100.00 | Artículo 37, literal f) |
| TOTAL DEDUCCIONES | Q. 58,236.80 | Artículo 37, segundo párrafo |

La renta imponible también quedaba establecida en el Artículo 37 del Decreto 26-92, por lo que respecto al ejemplo que se desarrolla, se tiene una renta imponible de Q.56,663.20 de acuerdo a lo indicado en el siguiente cuadro:

| RENDA IMPONIBLE | Anual | Regulado en el Decreto 26-92 |
|------------------------|---------------------|-------------------------------------|
| RENDA NETA | Q. 113,900.00 | Artículo 37, primer párrafo |
| TOTAL DEDUCCIONES | -Q. 58,236.80 | Artículo 37, segundo párrafo |
| RENDA IMPONIBLE | Q. 55,663.20 | Artículo 37, segundo párrafo |

La tarifa del Impuesto Sobre la Renta se definía en el Artículo 43 y para la renta imponible antes calculada, correspondía la tarifa del 15%, según detalle que abajo se indica:

| INTERVALOS DE RENTA IMPONIBLE | | | IMPUESTO A PAGAR | |
|--------------------------------------|-------------|---------------------|-------------------------|---|
| De más de | A | Importe Fijo | Más | Sobre el excedente de Renta Imponible de |
| Q.0.00 | Q.65,000.00 | Q. 0.00 | 15% | Q. 0.00 |

Con la referida tarifa del 15%, el Impuesto Sobre la Renta que aplicaba pagar en el año 2012, corresponde a un monto de: $Q.55,663.20 \times 15\% = Q.8,349.48$.

Tomando en cuenta el Artículo 37 "A" del Decreto 26-92, que regulaba el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para uso personal y familiar mediante la presentación de una planilla con detalle de las facturas y sujetas a verificación por parte de la Superintendencia de Administración

Tributaria; para el presente ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado acreditado mediante planilla corresponde a Q.8,145.00.

Por lo tanto, el Impuesto Sobre la Renta efectivo que el empleado pagó en el año 2012, es la diferencia entre el valor calculado de Q.8,349.48 menos el crédito antes indicado de Q.8,145.00, resultando que el impuesto es por un monto total de Q.204.48.

4.10. Análisis comparativo entre el Decreto 26-92 y el Decreto 10-2012

El Impuesto Sobre la Renta se encontraba regulado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual estuvo vigente del 1 de julio de 1992 hasta el 31 de diciembre de 2012, dicha ley fue creada para modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, ampliando la base tributaria en cumplimiento a los principios de generalidad y capacidad de pago.

Durante su vigencia, el Decreto 26-92 sufrió varias modificaciones, ello fue debido a los compromisos enmarcados en los Acuerdos de Paz, especialmente el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, como quedó anotado en el apartado anterior, y Constitución Política de la República de Guatemala.

Todas las reformas que se aplicaron al Decreto 26-92, mejoraron el ingreso fiscal por Impuesto Sobre la Renta, pues se evidencia que los ingresos de 1997 fueron menores en Q.232.0 millones, con relación a los percibidos en el año 1996. Esto tuvo su origen en el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal –ISET-.



En el año 1998 los ingresos generados por el Impuesto Sobre la Renta fueron mayores con relación a los ingresos de 1997. Esto se originó en que este año ya no se aplicó ningún crédito al impuesto a pagar e inicio vigencia el Decreto 37-97.

En 1999 supera los ingresos obtenidos por concepto de ISR, en el año anterior, esto posiblemente como consecuencia de las modificaciones que se realizaron en el Decreto 37-97.

En el año 2000 los ingresos aumentaron en Q.185.5 millones, con relación al año 1999. Esto se originó en la ampliación de la base tributaria debido a la emisión del Decreto 44-2000, que suprimió beneficios fiscales concedidos en el Dto. 26-92 y sus reformas.

El año 2001 reportó un aumento de Q.356.6 millones, con relación al año 2000. En este año se registra la reforma tributaria, que incluye modificaciones al Código Tributario, Código Penal y Código Procesal Penal, con el fin de actualizar y fortalecer el marco de sanciones vigentes, a efecto de castigar la evasión y elusión de impuesto, enmarcándolo como delito penal.

El Decreto 26-92 fue derogado por el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, la cual se considera que tiene un orden más lógico que la anterior, pero redujo la claridad y efectividad de la misma al generar puntos oscuros que permitieron la elusión del cumplimiento en el pago.

Aunado a ello, la actual ley ha reducido las tasas impositivas, se le ha aumentado la deducción única y opuestamente también ha disminuido las posibilidades de presentar

una planilla de Impuesto al Valor Agregado con las facturas de gastos para acreditarlo directamente al ISR.

4.11. Necesidad de reformar el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley De Actualización Tributaria

Derivado de los dos casos prácticos desarrollados en el presente capítulo relacionados con el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se puede corroborar que con las mínimas deducciones establecidas en el Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, principalmente el hecho que únicamente puede deducirse de la renta neta hasta Q.12,000.00 por concepto de crédito del Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales por compras de bienes o adquisición de servicios, el trabajador en relación de dependencia en la actualidad queda limitado a disfrutar el fruto de su trabajo, en virtud que debe dedicar un alto porcentaje de su salario para cumplir con su obligación correspondiente al pago del Impuesto Sobre la Renta, situación que fácilmente puede verificarse mediante el desarrollo de los dos casos de aplicación, ya que con lo regulado en la vigente Ley de Actualización Tributaria el Impuesto Sobre la Renta a pagar es de Q.2,258.26 que si se compara con los Q.204.48 aplicando el derogado Decreto 26-92, corresponde a más de 1,000% de incremento en el pago de dicho impuesto en la actualidad con respecto al año 2012.

Es importante también indicar que paralelamente a la reforma del Artículo 72 del Decreto 10-2012, será necesario se realicen otros análisis respecto a la modificación



de las tarifas vigentes del Impuesto Sobre la Renta, con el objetivo que se ordenen más rangos de renta imponible y que la aplicación de la tarifa del Impuesto Sobre la Renta sea progresiva, en función de la capacidad del contribuyente.

4.12. Propuesta de reforma del Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley De Actualización Tributaria

DECRETO NÚMERO: _____

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala, tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos, quedando obligados todos a contribuir con los gastos públicos según la capacidad de pago y de forma equitativa.

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Estado, las municipalidades, entidades autónomas y descentralizadas deben contar con los recursos necesarios a través del presupuesto general de la nación, que en el caso particular del Impuesto Sobre la Renta es una importante fuente de ingresos para cubrir los servicios y necesidades básicas de la población, por lo que se debe incentivar la productividad de los trabajadores en relación de dependencia.



CONSIDERANDO:

Que es necesario reformar el Artículo El Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, con el objeto que los tributos no se conviertan en confiscatorios y que a través del mecanismo de acreditación por medio del Impuesto al Valor Agregado directamente al Impuesto Sobre la Renta, los trabajadores cumplan con sus deberes ante el Estado a través del pago de impuestos.

POR TANTO:

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

DECRETA:

La siguiente:

REFORMA AL LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

Artículo 1. Se reforma la literal a) del Artículo 72, la cual queda así:

“a) Hasta Q.48,000.00 que corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna.”



Artículo 2. Se adiciona el Artículo 72 "A", el cual queda así:

"Artículo 72 "A". **Crédito a cuenta del impuesto.** Las personas individuales a que se refiere el artículo 71 de esta ley, tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia, hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicada a su renta neta obtenida en dicho período.

En caso que este crédito supere el Impuesto Sobre la Renta a pagar, el excedente no generará derecho a devolución alguna. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetos a verificación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante dicha Superintendencia dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador."

Artículo 3. Vigencia.

"El presente decreto entra en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial."

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACION Y PUBLICACIÓN.



DADO EN EL PALACIO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA A LOS _____DÍAS, DEL MES DE _____ DEL AÑO DOS MIL DIECISEIS.

4.13. Determinación tributaria

El Artículo 103 del Código Tributario define la determinación tributaria de la siguiente manera: “Es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Lo antes indicado significa que la declaración de una obligación tributaria puede ser interpuesta solo por el responsable, por la Superintendencia de Administración Tributaria o de forma conjunta.

De acuerdo con el Artículo 106 del referido código, establece que: “El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiera corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que esta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Una vez se haya notificado al contribuyente de la audiencia, no podrá presentar declaración o rectificarla de los períodos e impuestos a los que se refiera la audiencia, y si lo hiciere, no tendrá validez legal”.

Con base al texto previamente citado, se concluye que en caso de existir omisión o error respecto a la declaración de la obligación tributaria, la misma puede presentarse o



rectificarse antes que la Superintendencia de Administración Tributaria notifique al responsable de la misma.

Posterior a las resoluciones que la administración tributaria emita derivado de la determinación tributaria, se pueden interponer los recursos administrativos de revocatoria o reposición, dependiendo del funcionario que haya emitido la resolución, posteriormente, si no existe solución de la diferencia suscitada, se puede acudir a la vía jurisdiccional por parte de la administración tributaria para el cobro de los tributos.

4.14. Recursos en materia tributaria

Para dilucidar las diferencias que surgen entre el contribuyente y la administración tributaria, están establecidas la vía administrativa y la vía judicial.

En la vía administrativa el órgano que conoce la evacuación de las audiencias y la tramitación de los asuntos sometidos a su conocimiento, es una dependencia del ejecutivo, por delegación de la ley.

Para el presente trabajo de investigación, por la naturaleza y materia tributaria, la dependencia específica es la Superintendencia de Administración Tributaria, el Código Tributario Decreto 6-91 establece los recursos que el contribuyente puede interponer cuando se le vea perjudicado en sus intereses.

La mayoría de leyes remiten a la Ley de lo Contencioso Administrativo para la tramitación de los mismos, sin embargo, por delegación de la referida ley, es que en



materia tributaria, los recursos tienen trámite específico, por lo que constituye una de las excepciones a la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Los recursos que se pueden interponer en materia tributaria son: recurso de revocatoria y recurso de reposición, regulados en el Código Tributario, que es la ley especial.

4.14.1. Recurso de revocatoria

Este recurso se interpone contra las resoluciones que dicta de oficio la administración tributaria, es decir, cuando no hay superior jerárquico, se debe interponer por escrito, por parte del contribuyente o responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución, dentro del plazo de diez (10) días hábiles a partir del día siguiente de la última notificación, lo anterior se encuentra regulado en el Artículo 154 del Código Tributario.

Este recurso es viable siempre y cuando el contribuyente no haya consentido la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que en caso contrario prescribe el derecho.

4.14.2. Recurso de reposición

Este recurso se interpone solamente contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, cabe mencionar que es el mismo trámite que el de revocatoria, con la particularidad que este no se eleva, pues siendo el



Directorio la autoridad impugnada, ya yo hay otro órgano en la jerarquía para ello, esto de conformidad con lo establecido en el Artículo 158 del Código Tributario.

4.15. Vía judicial en materia tributaria

Cuando los recursos de revocatoria o reposición se han diligenciado y no se llega a ningún acuerdo, o el contribuyente considera que la resolución le afecta, este tiene la facultad de acudir a la vía jurisdiccional ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Cabe mencionar que dicho Tribunal tiene una organización por medio de seis (6) Salas, las cuales conocen de materia tributaria y administrativa. La Sala Sexta es de reciente creación, mediante Acuerdo de la Corte Suprema de Justicia 9-2013 publicado en el Diario Oficial el uno de marzo de 2013 y entró en vigencia el cuatro de marzo de 2013. Las Salas que conocen en materia tributaria son las siguientes: Segunda, Tercera y Cuarta.

4.15.1. Proceso contencioso administrativo tributario

Procede contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, cuyo plazo es de treinta (30) días hábiles a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución de cualquiera de los recursos ya indicados, según el Artículo 161 del Código Tributario; las resoluciones de estos recursos pueden ser denegando la petición del contribuyente o no pronunciándose en cuanto a la misma,

este último caso es el que se conoce como silencio administrativo y se da cuando la administración no resuelve dentro del plazo de treinta (30) días a partir que las actuaciones se encuentran en estado de resolver, en ese momento se agota la vía administrativa y se tiene por resuelto desfavorablemente.

Ahora bien, cabe la pregunta ¿en qué momento las actuaciones se encuentran en estado de resolver?, este caso se da cuando transcurren treinta (30) días contados a partir de que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo anterior de conformidad con lo que establece el Artículo 157 del Código Tributario.

Lo antes indicado es importante tomarlo en cuenta, porque es el momento donde se agota la vía administrativa, es decir que ya no existe ningún recurso que interponer, por lo que el contribuyente debe acudir a la vía jurisdiccional para continuar con su reclamación, también puede esperar a que la administración tributaria le resuelva o interponer el amparo.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 169 del Código Tributario, contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso de lo Contencioso Administrativo Tributario, cabe el recurso de casación el cual será tramitado con base a lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil, el cual será resuelto por los magistrados de la Corte suprema de Justicia, el término para interponer este recurso es de quince (15) días contados desde la última notificación de la resolución respectiva, se puede presentar tanto en el Tribunal como en la misma Corte.



4.15.2. Proceso económico coactivo

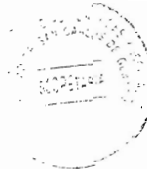
El Artículo 171 del Código Tributario preceptúa: “El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”.

A la definición adoptada en el referido artículo, le faltan algunos elementos que lo complementen, tales como: en primer lugar, se debe establecer que es un proceso de ejecución, este es su género próximo, pues los procesos de ejecución tienen como fin hacer cumplir un derecho previamente establecido en ley.

Por otra parte, el citado artículo lo define como procedimiento, lo cual es un equívoco, pues el procedimiento es la forma en que se desarrolla el proceso, por lo que el concepto más adecuado es el proceso.

Según el Artículo 172 del Código Tributario, la ejecución económica coactiva procede en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles.

También este juicio sirve para reclamar el pago de fianzas con las que se hubiera garantizado el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios constituidos a favor de la administración tributaria.



CONCLUSIONES

1. Los cambios incorporados a la legislación tributaria promovidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, en lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, afecta a las personas que trabajan en relación de dependencia en virtud que reduce sus ingresos y por lo tanto disminuye su capacidad adquisitiva que se refleja en la desaceleración económica del país.
2. La eliminación del crédito del Impuesto al Valor Agregado por medio de la presentación de la planilla de facturas por la adquisición de insumos o mercancías y la contratación de servicios, actualmente es el factor que más afecta en el pago del Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores asalariados del sector público y privado.
3. Se verifica un incremento del 1,000% en el monto total a pagar por concepto del Impuesto Sobre la Renta para un trabajador estatal con salario promedio o renta bruta de Q. 8,150.00, de acuerdo a lo que establece el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria comparado con el contenido de la ley anterior.
4. Actualmente no existe incentivo para que los trabajadores en relación de dependencia exijan facturas por los gastos que realizan, lo cual afecta directamente la recaudación correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, situación que no es conveniente para los intereses del estado que tiene el deber de satisfacer las necesidades de la población.





RECOMENDACIONES

1. Que la Superintendencia de Administración Tributaria tome en cuenta la propuesta de reforma al Artículo 72, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, desarrollada en este trabajo de investigación, y a través del Organismo Ejecutivo se someta al proceso legislativo, evaluando nuevos rangos de renta imponible y del tipo impositivo que también deben ser objeto de reforma.
2. En el caso del Congreso de la República de Guatemala, realice la discusión y aprobación de la reforma planteada, la cual es necesaria para aliviar la situación económica de los trabajadores en relación de dependencia que actualmente pagan un alto porcentaje de Impuesto Sobre la Renta respecto a sus ingresos por concepto de salario.
3. Respecto al Organismo Ejecutivo, proceda a la sanción, promulgación y publicación de la reforma a la ley desarrollada en este estudio, durante el segundo cuatrimestre del presente año, con el objetivo que exista suficiente tiempo para que sea del conocimiento de la población y que sus efectos cobren vigencia en el siguiente año fiscal.
4. Los organismos de Estado, tanto Ejecutivo como Legislativo, le otorguen la importancia debida a la reforma objeto de este estudio, para que el pago del Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores en relación de dependencia cumpla con los principios básicos de equidad, igual, capacidad de pago.





BIBLIOGRAFÍA

- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Luis. Cabanellas, Guillermo. Tratado de política laboral y social. Argentina: Ed. Heliasta, 1972.**
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz. Derecho financiero. México: Ed. Interamericana Editores, S.A de C.V., 1993.**
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. Derecho financiero. España: Ed. S.A. Atelier Libros, 1989.**
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. México: Ed. Porrúa, 1979.**
- FUENTES KNIGHT, Juan Alberto. Pacto fiscal en Guatemala, lecciones de una negociación. Guatemala: Revista de la CEPAL (s.e.), 2006.**
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas. Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 1996.**
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. Argentina: Ed. Depalma, 1970.**
- GRANADOS, Tuncho. El compendio del contribuyente. Guatemala: Ed. Ediciones Fiscales, S.A., 2009**
- MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas públicas. España: Ed. Editores, 1989.**
- MONTERROSO, Gladys. Fundamentos tributarios. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2012.**
- MONTESQUIEU. El espíritu de las leyes. El Salvador: Ed. Jurídica Salvadoreña, 2011.**
- PUGLIESE, MARIO. Instituciones de derecho financiero. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1939.**



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. México: Ed. Universidad Autónoma de México, 1998.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de derecho financiero. España: Ed. Universidad Complutense, 1977.

VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina: Ed. Talleres NextPrint S.R.L, 1997.

www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/fuentes.doc. (Consultado: 12 de mayo de 2016)

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1985.

Código Municipal. Congreso de la República, Decreto 12-2002, 2002

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

Ley de Acceso a la Información Pública. Congreso de la República, Decreto 57-2008, 2008.

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República, Decreto 27-92, 1992

Ley de lo Contencioso Administrativo. Congreso de la República, Decreto 119-96, 1996.

Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, que establece el Impuesto Sobre La Renta. Presidente de la República, Acuerdo Gubernativo 213-2013, 2013.



Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria. Gobierno de Guatemala y Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca, 1996.

