

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



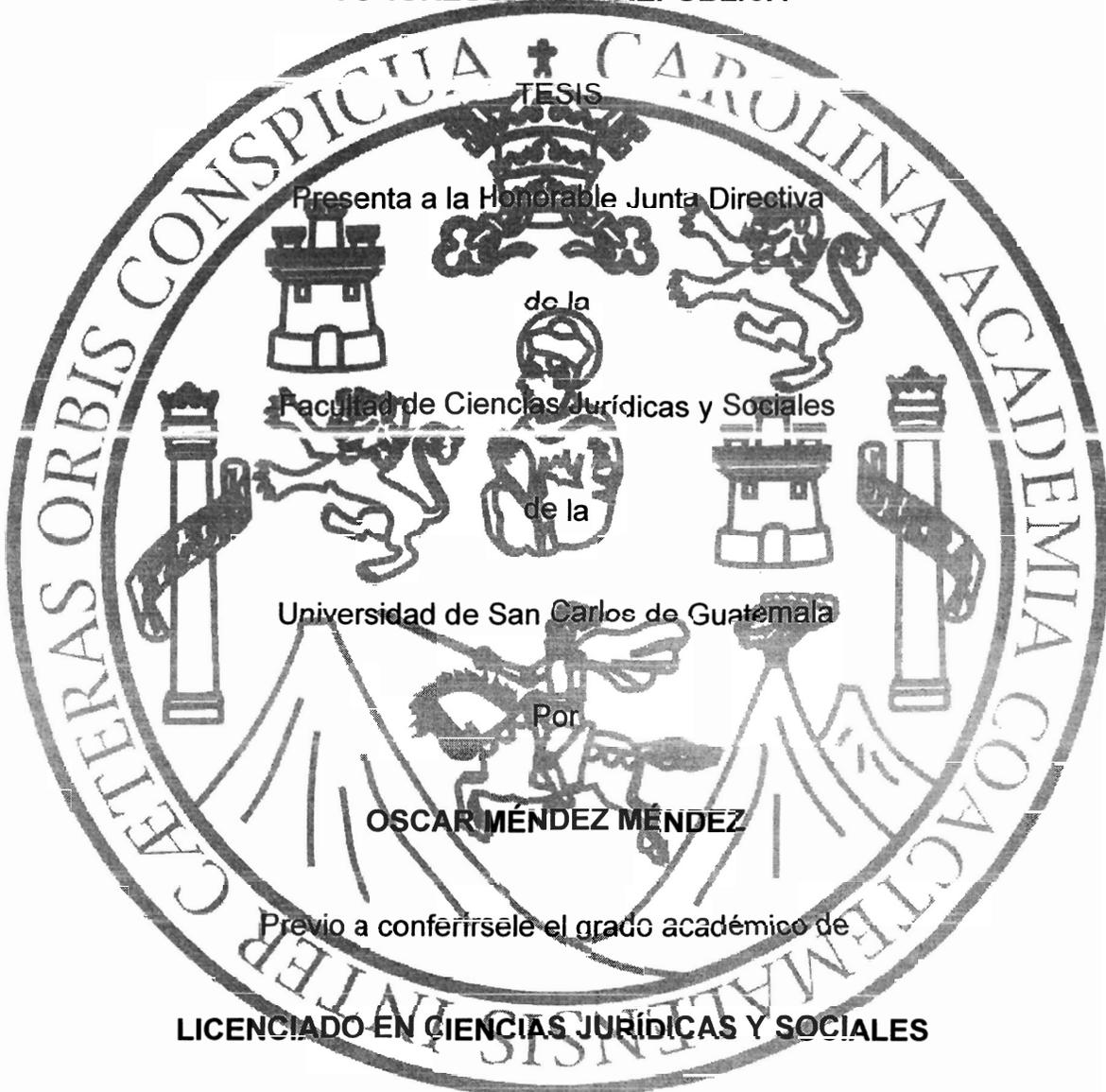
**LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA  
LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 10-2012 DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

**OSCAR MÉNDEZ MÉNDEZ**

**GUATEMALA, MAYO DE 2018**

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

**LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA  
LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 10-2012 DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA**



y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, mayo de 2018

**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: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras  
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. Héctor René Granados Figueroa  
Vocal: Licda. Adela Lorena Pineda Hernández  
Secretaria: Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón

**Segunda Fase**

Presidente: Licda. Carmen Patricia Muñoz Flores  
Vocal: Lic. Julio Cesar Quiroa Higuera  
Secretario: Lic. Hugo Roberto Mira González

**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).



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



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 18 de octubre de 2016.

ASUNTO: OSCAR MÉNDEZ MÉNDEZ, CARNÉ No. 9010270, solicita que para la elaboración de su tesis de grado, se le apruebe el tema que propone, expediente No. 20121029.

TEMA: "LOS REGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA NUEVA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO NO. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

Con base en el dictamen emitido por el (la) consejero (a) designado (a) para evaluar el plan de investigación y el tema propuestos, quien opina que se satisfacen los requisitos establecidos en el Normativo respectivo, se aprueba el tema indicado y se acepta como asesor de tesis al Licenciado GUSTAVO ADOLFO JERÓNIMO CASTILLO, Abogado y Notario, colegiado No. 5741.

LIC ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ  
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis



Adjunto: Nombramiento de Asesor  
cc.Unidad de Tesis  
RFOM/darao.





**GUSTAVO ADOLFO JERÓNIMO CASTILLO**

Abogado y Notario  
1ra. Avenida 3-70 zona 3  
Municipio de Villa Canales, Boca del Monte  
departamento de Guatemala  
Teléfono: 4592-2655



Guatemala 07 de noviembre de 2016

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



Le informo que en cumplimiento a la providencia de fecha dieciocho de octubre de dos mil dieciséis, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis, procedí a **ASESORAR** el trabajo de tesis del bachiller **OSCAR MÉNDEZ MÉNDEZ**, intitulada "**LOS RÉGIMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA NUEVA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO NO. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA**". Procedí conforme al requerimiento indicado, por lo que dicho tema reviste de las siguientes características de importancia:

1. Me permito informar a usted lo siguiente: **a)** que el trabajo de tesis que procedí a asesorar se encuentra elaborado conforme a la doctrinaria adecuada y moderna de textos legales relacionados con la disciplina tributaria; **b)** que el trabajo se encuentra contenido en cinco capítulos, que comprenden los mismos aspectos legales y doctrinarios importantes del tema, ya que el autor en el análisis y desarrollo expone claramente en el ámbito tributario los regimenes que contempla la nueva Ley de Actualización Tributaria, que se dividen en tres categorías conforme a la procedencia de las rentas que son: rentas de las actividades lucrativas, rentas del trabajo, rentas de capital y ganancias de capital; además, la exposición comprende un breve recorrido histórico de la tributación en Guatemala, una relación con principios constitucionales y las distintas leyes tributarias, enriquecidas con doctrina y jurisprudencia constitucional y sobre todo aplicándolos a casos prácticos, lo que permite tener un desarrollo integral del tema.
2. Que realice las recomendaciones del caso, así como las correcciones atinentes y necesarias, mismas que fueron observadas y cumplidas fehacientemente por el sustentante del presente trabajo.



## GUSTAVO ADOLFO JERÓNIMO CASTILLO

Abogado y Notario

1ra. Avenida 3-70 zona 3

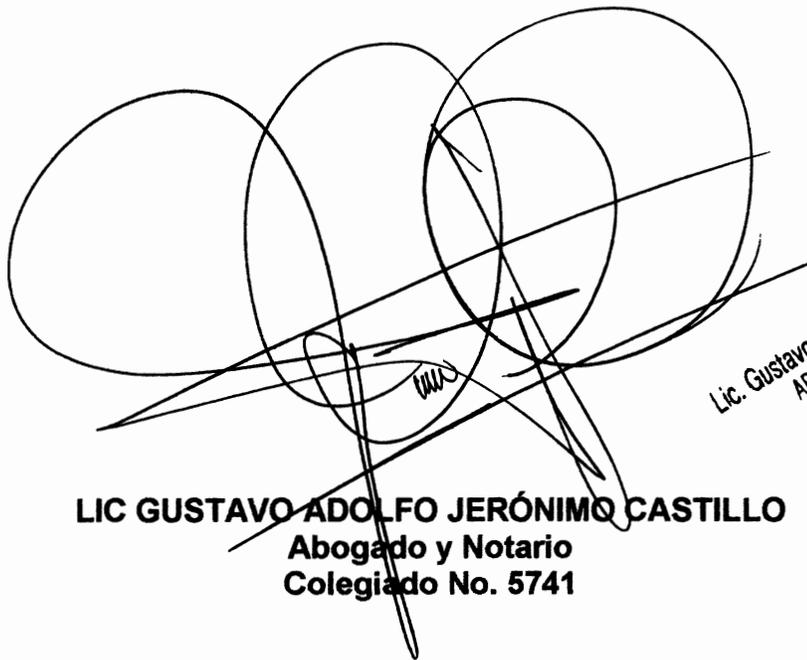
Municipio de Villa Canales, Boca del Monte  
departamento de Guatemala

Teléfono: 4592-2655



3. En mi opinión, la tesis efectivamente cumple con los requisitos que contempla el Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; hago constar que: **a)** el contenido científico y técnico contribuye a conocer los regimenes que contempla la nueva Ley de Actualización Tributaria, **b)** con la metodología utilizada se observó la aplicación científica de los métodos jurídicos inductivos, **c)** de las técnicas de investigación el sustentante aplicó la investigación documental y la ficha bibliográfica, **d)** la redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a la claridad y precisión lo que permite ser comprensible para el lector, **e)** el sustentante brinda un importante aporte jurídico con un enfoque doctrinario y legal, **f)** las conclusiones y recomendaciones comprueban la hipótesis planteada **g)** la bibliografía utilizada es reciente, acorde y exacta para cada uno de los temas desarrollados en el contenido.
4. Al cumplirse con todos los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público resulta pertinente aprobar el trabajo de investigación objeto de asesoría, por lo que procedo a emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE.**

Atentamente,



Lic. Gustavo Adolfo Jerónimo Castillo  
ABOGADO Y NOTARIO

**LIC GUSTAVO ADOLFO JERÓNIMO CASTILLO**  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 5741



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



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 17 de febrero de 2017.

Atentamente, pase a el LICENCIADO JUAN ESTUARDO GARCIA MARTINEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante OSCAR MÉNDEZ MÉNDEZ, intitulado: "LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA NUEVA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO NO. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. 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 establece: "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".

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis  
RFOM/darao.





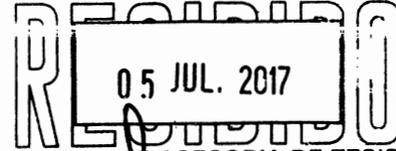
LICENCIADO JUAN ESTUARDO GARCÍA MARTÍNEZ  
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 01 de junio de 2017

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

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

Licenciado Orellana:

De manera atenta y respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de rendirle informe según nombramiento de revisor de fecha 17 de febrero de 2017, sobre la tesis del bachiller Oscar Méndez Méndez, para graduación profesional, que inicialmente se titulaba: "LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA NUEVA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA.", el cual se modificó quedando con el título "LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO No. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA."

- a) El trabajo versa sobre temas de derecho tributario desde el punto de vista doctrinario, análisis jurídico, enriquecidos con ejemplos reales relacionados con la legislación guatemalteca y la jurisprudencia, que se dan en este ámbito y que tienen en la actualidad un realce importante. También desarrolla los regímenes del impuesto sobre la renta vigentes en la Ley de Actualización Tributaria.
- b) La tesis en su contenido está enriquecida por instituciones propias del derecho tributario, relacionadas con instituciones de otras ramas del derecho como el derecho constitucional, el derecho mercantil entre otros, con conceptos doctrinarios de autores versados en la materia, complementado con la experiencia del autor, quien realizó una exhaustiva investigación.
- c) El alumno en la investigación para la elaboración de la tesis utilizó el método histórico, inductivo, deductivo y fichas bibliográficas, de temas actualizados y prácticos según los cambios que se han dado en esta materia; trabajo elaborado con disciplina, seriedad y sobre todo aplicando la norma a la vida práctica.



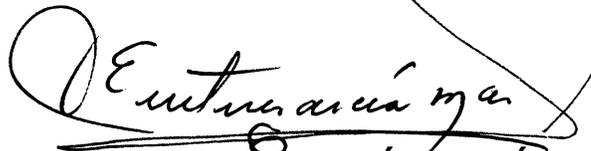
LICENCIADO JUAN ESTUARDO GARCÍA MARTÍNEZ  
ABOGADO Y NOTARIO



- d) En las conclusiones y recomendaciones el estudiante comprueba la hipótesis de la investigación, da sugerencias y correcciones conforme al contenido de la investigación y la bibliografía utilizada, con la finalidad que sean de utilidad para estudiosos de la materia.

El presente trabajo de tesis cumple con los requisitos reglamentarios del Artículo 32, del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por lo que apruebo el informe final y emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Atentamente,

  
**JUAN ESTUARDO GARCÍA MARTÍNEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
**COLEGIADO 3700**  
**REVISOR DE TESIS**





DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 23 de abril de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante OSCAR MÉNDEZ MÉNDEZ, titulado LOS REGÍMENES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CONTEMPLA LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO NO. 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA. 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/cpchp.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Fuente de toda sabiduría, conocimiento e inteligencia, creador de todo lo visible e invisible, dador de mi vida, misericordioso y bueno, que me acompaña siempre. Trino Dios, Cristo y Espíritu Santo y a mí madre celestial la Virgen María. fuente de mi ser y semejanza, gracias por su bendición y por su ayuda.

### **A MI MADRE:**

Candelaria Méndez Silvestre (Q. E. P. D.), quien estuvo siempre a mi lado, en su duro e inaguantable sufrimiento esperaba con alegría la culminación de este segundo reto que se traduce en el triunfo alcanzado, con sus ilusiones y sueños me dio aliento para seguir adelante; hoy en su memoria y desde esta vida terrenal pasajera, se la dedico, porque nunca la olvidaré ya que siempre vivirá en mi corazón.

### **A MI FAMILIA:**

Mi padre: Isidoro Méndez Cosajay, mis hermanas: Lucrecia y Ana y a mis Sobrinos: Vivi, Kevin y Deylin.

### **A MI ESPOSA E HIJO:**

Ingrid Sherling Saravia Zuñiga y Oscar Eduardo Méndez Saravia, por acompañarme siempre en los duros momentos de esta segunda fase de mi vida para alcanzar esta meta.

### **A MI ASESOR:**

Licenciado Gustavo Adolfo Jerónimo Castillo, por darme la mano para iniciar el camino hacia el triunfo y por compartir incondicionalmente su enseñanza, orientación, experiencia y amistad.



**A MI REVISOR:**

Licenciado Juan Estuardo García Martínez, por asesorarme incondicionalmente, por brindarme su amistad, conocimiento y hacerme participe por sus puntos de vista, que me orientaron en desarrollo y culminación del presente trabajo.

**A MI CASA DE ESTUDIOS:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala por albergarme por segunda vez y abrirme las puertas al conocimiento, que será mi bastión en la vida profesional y personal, para el cumplimiento de mis metas, que me permiten contribuir en el desarrollo de este hermoso país, Guatemala.

A la Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales, lugar donde adquirí el conocimiento teórico y práctico recibido de mis prestigiosos catedráticos a quienes les estoy muy agradecido porque con sus sabios consejos en cada clase recibida formaron de mi un profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales.



## ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

### CAPÍTULO I

1. Historia y conceptos sobre los impuestos.....	1
1.1. Breve historia de los impuestos en Guatemala.....	1
1.2. Derecho tributario.....	8
1.3. Conceptos de tributos.....	9
1.4. Características de los tributos.....	10
1.5. Clasificación de los tributos.....	14
1.5.1. Directos.....	15
1.5.2. Indirectos.....	16
1.5.3. Tasas.....	18
1.5.4. Contribuciones especiales.....	19
1.6. Principios constitucionales.....	21
1.6.1. Principio de legalidad y reserva de ley.....	21
1.6.2. Principio de capacidad de pago.....	23
1.6.3. Principio de igualdad.....	24
1.6.4. Principio de generalidad.....	26
1.6.5. Principio de proporcionalidad.....	27
1.6.6. Principio de equidad y justicia tributaria.....	28
1.6.7. Principio de irretroactividad.....	29
1.6.8. Principio de prohibición de doble tributación.....	30
1.6.9. Principio de no confiscación.....	31

### CAPÍTULO II

2. La relación jurídica tributaria.....	33
2.1. Concepto de la relación jurídica tributaria.....	33



**Pág.**

2.2. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	35
2.2.1. Personal.....	35
2.2.2. Hecho generador.....	40
2.2.3. Estructura del hecho generador.....	40
2.2.4. Base impositiva.....	42
2.2.5. Tipo impositivo.....	43
2.2.6. Exenciones.....	43
2.3. Elementos cuantitativos de las obligaciones tributarias.....	44

**CAPÍTULO III**

3. Legislación guatemalteca tributaria y su relación con el Impuesto Sobre la Renta	47
3.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	47
3.2. Código Tributario.....	50
3.3. Ley del Organismo Judicial.....	55
3.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	56
3.5. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos.....	60

**CAPÍTULO VI**

4. Ley de Actualización Tributaria .....	67
4.1. Breve historia del Impuesto Sobre la Renta.....	69
4.2. Impuesto Sobre la Renta en la Ley de Actualización Tributaria.....	71
4.3. Rentas de actividades lucrativas.....	77
4.4. Rentas del trabajo en relación de dependencia.....	79
4.5. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital.....	82



**Pág.**

## **CAPÍTULO V**

<b>5. Los regímenes que contempla el Impuesto Sobre la Renta en la nueva Ley de Actualización Tributaria.....</b>	<b>87</b>
5.1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.....	87
5.2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas..	97
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>101</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>103</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>105</b>



## INTRODUCCIÓN

El tema de los impuestos es apasionante, lamentablemente en Guatemala no existen al alcance textos o documentos de actualidad, en los que se pueda consultar la doctrina moderna y temas que desarrollan las actuales leyes de carácter tributario; ciertamente, ahora existen sistemas informáticos que están al alcance de todos como Internet, en el que se puede buscar información que oriente, la dificultad que presentan es que desarrollan temas y doctrinas de otros países. Se está en un mundo totalmente globalizado, donde no existen ya las fronteras para el conocimiento, el desarrollo intelectual y la información, es por ello que se debe estar a la vanguardia.

Han existido reformas a las leyes tributarias, se han reformado y algunas derogado por ejemplo el Decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, en sustitución aparece el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en el libro I, Impuesto Sobre la Renta, que está desarrollada de forma más ordenada y tiene cambios trascendentales, para citar algunos, divide el tipo de rentas, cada una tiene su hecho generador. Además, incluye ciertas instituciones que se relacionan con otras ramas del derecho como el derecho civil; también incluye temas como las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, tema actual en el país, muy conocido en otros países desarrollados como en los Estados Unidos de Norte América. Es necesario e importante desarrollar temas históricos y doctrinarios, para poder integrar el conocimiento, que en materia tributaria permita comprender las leyes del país sobre esta materia.

El desarrollo de la presente tesis está dividida en cinco capítulos: el capítulo I, brevemente explica la historia de la tributación, conceptualizaciones, características, la clasificación y los principios en materia tributaria; en el capítulo II, se desarrolla la relación jurídica tributaria, sus conceptos y sus elementos; el capítulo III, contiene la legislación tributaria guatemalteca y su relación con el Impuesto Sobre la Renta, iniciando por la Constitución Política de la República de Guatemala, continuando con el Código Tributario, la Ley del Organismo Judicial, Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos; el



capítulo IV, desarrolla la Ley de Actualización Tributaria, que incluye temas como la breve historia del Impuesto Sobre la Renta y las rentas de actividades lucrativas, rentas del trabajo y rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital que incluye doctrina; y en el capítulo V, de forma puntual, se desarrolla específicamente el régimen de rentas de actividades lucrativas, sus rentas, deducciones y la relación con la legislación guatemalteca y el régimen opcional simplificado.

Compete a los profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales profundizar en los temas tributarios, especialmente aquellas que le permitan obtener el conocimiento necesario para asesorar a los contribuyentes que actualmente tienen empresas que pertenecen a consorcios internacionales, los cuales demandan que se les proporcione una buena asesoría, ya que a la fecha muy pocos profesionales se dedican a asesorar en derecho tributario.



## CAPÍTULO I

### 1. Historia y conceptos sobre los impuestos

El presente capítulo desarrolla brevemente la historia de los impuestos, poniendo en evidencia su antigüedad y al mismo tiempo el apareamiento y desarrollado en la actualidad en Guatemala; además de los impuestos se desarrollan conceptos, características, clasificación y los principios constitucionales, estos últimos, complementado con doctrina y sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

#### 1.1. Breve historia de los impuestos en Guatemala

En la época antigua existen antecedentes de los tributos como se describe a continuación:

- a) India: se remontan a 300 años antes de Cristo, en la obra de La Ciencia de la Riqueza, se encuentra un principio que indicaba, así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos estén presentes.
- b) Egipto: la forma de tributos muy antigua es a través del trabajo físico, como es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops; el rey bíblico Salomón utilizaba miles de trabajadores para cortar cedros del Líbano y trasladarlos para la construcción de sus palacios y embarcaciones.
- c) Atenas: Existían los llamados impuestos sobre el capital de la eisfora por las necesidades de la guerra, la liturgia, para las fiestas públicas, los gastos de lujo, otros sin utilidad y los griegos aplicaron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.



d) Roma: existieron diferentes tributos importantes, que han sido antecedentes de los modernos tributos, como la *vicesima hereditatum* (impuesto sobre las herencias), también, con la *Lex Julia Municipalis*, surgieron las localidades llamadas *fora* y *conciliabula*, constituían ciudades independientes y a sus habitantes se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas; por otro lado, los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados, como los bárbaros en los últimos tiempos del Imperio Romano, cobraban tributos a los ciudadanos que eran pagados y los hunos tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.

En la Edad Media habían grandes extensiones de tierra para la explotación directa del gran señor, otras se otorgaban a personas a cambio de su vasallaje, quienes tenían obligaciones para con su señor, relativas a la prestación de servicios personales y a prestaciones económicas como las ayudas de dinero que en principio eran arbitrarias y con posterioridad se reglamentaron, tales prestaciones fueron las siguientes:

- a) Cuando este era prisionero, había que pagar rescate.
- b) Para equiparlo militarmente para la lucha en las cruzadas.
- c) Cuando se casaba alguna de sus hijas, tenía que pagar una cantidad elevada.
- d) Cuando armaba del caballero a su hijo; así también cuando fallecía un vasallo, el sustituto debía pagar al señor un año de renta.

La historia de los tributos en Guatemala permite conocer el origen de la tributación y evidencia que no es cosa nueva, ya que viene de tiempos inmemoriales.



El estudio, el surgimiento y la evolución de la civilización maya permite conocer su producción, comercio, intercambio, arte, arquitectura y la tributación; de esta última, es muy escasa la información que existe. En investigaciones que han realizado establecieron que tenían tributos locales y que existía una unidad política autónoma. Las guerras hacían desaparecer a los pueblos considerados sus enemigos y a los que vencían se les imponía un tributo. La forma de pago de los tributos era diversa, tal como plumas de quetzal, cacao, pescado, iguanas, etcétera.

En Guatemala, según el documento de la Historia de la Tributación del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, cuando se da la conquista y colonización, España y Portugal eran dos potencias que se repartían los territorios conquistados. El oro y la plata eran tomados como botines y a los indígenas aborígenes los explotaban; poco a poco fue evolucionando, se expandía el comercio y el mercado. Con la Revolución Industrial en el siglo XIX, se dan una serie de procesos importantes, como la explotación de metales preciosos, productos agrícolas tropicales, materias primas. El tributo era fundamental en la economía, su pago en especie servía como base para el comercio, ya que ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo como el maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas.

No obstante, el primer intento para determinar la capacidad de los indígenas para pagar tributo data de 1535 y fue promovido por el entonces oidor de la audiencia de la Nueva España, Alonso de Maldonado. La primera tasación de tributos, es decir, el valor impuesto a los pueblos según su capacidad para tributar, basada en el número de habitantes, se realizó en los años 1536-1541, bajo la promulgación de las Ordenanzas de Barcelona o Leyes Nuevas en noviembre de 1542.



Carlos V intentó con estas leyes moderar las acciones de los encomenderos y restringir su poder económico y político. La instalación de la Audiencia de los Confines, que se llevó a cabo en Las Leyes Nuevas, abolió la esclavitud y el trabajo forzado de los indígenas. En cada pueblo, los indígenas de 18 a 50 años de edad eran los encargados de satisfacer las exigencias del tributo. Estaban exentos del pago del tributo los principales, sus hijos mayores y los que ejercieran la gobernación de los pueblos en el lapso en que desempeñaran el cargo.

El tributo se entregaba dos veces al año, en junio y en diciembre. El pago del tributo se hacía en especie. El encomendero podía recibir desde artículos de consumo diario (maíz, aves de corral, miel) hasta productos agrícolas con más valor en el mercado, como el cacao y el algodón. También se acostumbraba el pago en productos manufacturados, como las mantas de algodón. En el Régimen Colonial del Reino de Guatemala, se implementaron impuestos destinados a cubrir gastos de funcionamiento de la administración local. Entre los más importantes fueron: el tributo, la alcabala, el quinto real, papel sellado, aguardiente y la pólvora.

La época independiente, que en el año 1821, de ahí en adelante con una economía orientada a las exportaciones y los derechos arancelarios fueron los más importantes. “También aparecieron otros impuestos como papel sellado y timbres, venta y permuta de inmuebles, herencias y donaciones, contribuciones sobre inmuebles, impuestos sobre consumos y contribución de caminos”<sup>1</sup>; Además, entro en vigencia la Ley Sobre Registro e Impuesto de Sociedades Lucrativas por Acciones, cuyo antecedente era el Impuesto sobre dividendos de los accionistas de sociedades anónimas, que gravaban los dividendos que disfrutaban los accionistas, el que se pagaba cuando traspasaban acciones.

<sup>1</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala.** Pág. 136.



Se impone un impuesto sobre las utilidades y traspaso de acciones de sociedades anónimas y comanditas en 1934, por medio de la vigencia del Decreto 1543, que viene a ser un antecedente de que en esos años ya a las ganancias se les deducía un impuesto. Otro antecedente del Impuesto Sobre la Renta es el Decreto 2099 que regulaba un impuesto sobre las utilidades de empresas lucrativas sobre las rentas que era de forma gradual y progresivo que incluía todas las empresas con fines lucrativos.

En la Revolución del 20 de octubre de 1944, encabezada por la Junta Revolucionaria de Gobierno, se dieron cambios importantes que a la fecha aún persisten, se realizó la reforma monetaria, se decretó la Ley Orgánica del Seguro Social y el Código de Trabajo que actualmente está vigente obviamente con algunas reformas, las que vinieron a proteger a la clase trabajadora, así también, hubo cambios en los aranceles, se crearon derechos de importación, existieron cambios en la legislación tributaria, en el papel sellado, timbres fiscales, tabacos, bebidas alcohólicas y circulación de vehículos, se modificaron los rangos y tasas de los impuestos sobre utilidades de empresas lucrativas, sobre ingresos y beneficios de capital.

Aparecen impuestos a la fabricación de fósforos, a los boletos aéreos ente otros que le representaba al Estado de Guatemala importantes ingresos. Con la Revolución en el gobierno de Jacobo Arbenz se intentó crear el Impuesto Sobre la Renta que venía proponiéndose de gobiernos, el cual se concretó en el gobierno de Miguel Ydígoras Fuentes mediante el Decreto 1559, Ley del Impuesto Sobre la Renta, promulgado el 24 de noviembre de 1962 y entro en vigencia el uno de julio de 1963, es el primer antecedente concreto del aparecimiento de dicho impuesto.

En los subsiguientes periodos presidenciales se dieron cambios importantes específicamente



en el gobierno de facto de Efraín Ríos Montt, existió un evento muy importante que es el apareamiento del Impuesto al Valor Agregado, Decreto-ley 72-83, publicado en julio de 1983, otros cambios que también se dieron en materia tributaria es la modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley de Racionalización de Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y Otros y el aumento al Impuesto de Salidas del País, tanto aérea como terrestre; en dicho gobierno de facto se considera que fue una modernización tributaria.

Otro aspecto importante, que constituye la modernización del sistema del sector público en el ámbito tributario es la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, la que inició actividades el 21 de agosto de 1998 y vino a sustituir a la Dirección General de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas públicas, que era la encargada de la fiscalización en materia tributaria. Luego, en el gobierno de Oscar Berger, la administración tributaria por medio del Ministerio de Finanzas Públicas crea una iniciativa de ley para combatir el contrabando y la defraudación aduanera, para ese entonces, se aprueba el Decreto 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Con esta nueva ley se dota de herramientas a la administración tributaria para que fiscalice de forma más eficiente. Entre sus logros, se pueden mencionar: la identificación de empresas creadas para defraudar al fisco, situación que se evidenció cuando se aplicó la herramienta informática denominada Retenlva utilizada para hacer retenciones del Impuesto al Valor Agregado.

Otro aspecto es la creación de mejores mecanismos para el control de las imprentas y la bancarización. Dicha situación permitió que por primera vez los contribuyentes



tenían que presentar medios de pago para que se le reconocieran los gastos, costos y crédito fiscal, como un efecto tributario.

Otra ley de suma importancia es la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, el cual fue sancionado el 29 de junio de 2004. Cuando perdió su vigencia, en su lugar quedó el Decreto 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad, que entró en vigencia el uno de enero de 2009, hasta la fecha. Por este impuesto se paga el uno por ciento sobre los activos o la totalidad de los ingresos.

Por último, durante el gobierno de Álvaro Colom, se realizó un proyecto de reforma tributaria, el cual no se concretó, derivado del fracaso de las negociaciones entre los diferentes sectores. Sin embargo, fue el 10 de febrero de 2012, que se logró la reforma tributaria, cuando el Congreso de la República de Guatemala aprobó el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, vigente actualmente y diferente al que inicialmente se había aprobado, aunque en su inicio de vigencia fue objeto de reformas e interposición de acciones de inconstitucionalidades, algunas han sido declarados con lugar por la Corte de Constitucionalidad.

Es mucha la historia que existe sobre los tributos. Las anteriores pinceladas son muestra de que el tema es extenso, cambiante e interesante y no es nada nuevo. En Guatemala, las disposiciones tributarias se toman conforme a la situación que afronta el país a nivel nacional y las condiciones que mundialmente se le imponen.

Un último aspecto a considerar es que históricamente desde la época de la colonia, los impuestos son pagados por la población más pobre, quienes son los que más contribuyen



para que el Estado cumpla su finalidad, que es el bien común, mientras que los sectores económicos más poderosos poco o casi nada contribuyen con el país, lo anterior se refleja en el Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, donde el tipo impositivo del 31 % disminuyó al 25%, beneficiando así a dichos sectores.

## 1.2. Derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho financiero y para una mejor comprensión es necesario definirlo. Se entiende como: "El conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos."<sup>2</sup>, concepto que separa las normas que se refieren atributos al ámbito puramente tributario.

"El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que en ello generan."<sup>3</sup>, definición al igual que la anterior hace la separación al ámbito tributario agregando que el contenido de cada una generan aspectos y consecuencias, en ese sentido, puede ser el de generar un impuesto por la venta (que es el aspecto) y el no pagarlo puede existir una sanción (que es la consecuencia). "... es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios."<sup>4</sup>

Un concepto que incluye los principios jurídicos, que pueden ser en la legislación guatemalteca tributaria, los contenidos en la Constitución Política de la República de

<sup>2</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo único. Pág. 133.

<sup>3</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Tomo I. Pág. 153.

<sup>4</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 6.



Guatemala e incluye que es una ciencia que permite conocer las normas o sea que se estudian a profundidad para su conocimiento. Partiendo de las definiciones citadas sobre derecho tributario, a continuación se presenta una propuesta de definición como: el conjunto de normas y principios jurídicos imperativos que definen los tributos y regulan las relaciones del sujeto activo y pasivo, que al realizarse el hecho generador origina la obligación tributaria y como consecuencia el pago y percepción de impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y por mejoras, incluyendo los tributos especiales.

### 1.3. Conceptos de tributos

El concepto de tributo, doctrinaria y legalmente, debe contener ciertos elementos y características para que esté completo y se pueda tener una mejor apreciación. "...El tributo constituye el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley, por virtud de la cual el Estado u otra entidad pública tiene la pretensión y uno o más sujetos la obligación de dar una suma de dinero."<sup>5</sup> Este concepto contiene todos los elementos del tributo con uno que falte estaría incompleto y no lo definiría.

"Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines."<sup>6</sup> La anterior definición de tributo indica que es el Estado que lo exige y que lo utiliza. "Una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder imperio..., Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorio, exige de sujetos económicos sometidos a la misma."<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Jarach, Dino. **El hecho imponible**. Pág. 16.

<sup>6</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 67.

<sup>7</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Vol. I. Pág. 267.



En Guatemala los impuestos son exigidos por Estado en dinero y uno de los entes acreedores del tributo autorizado para exigirlos y cobrarlos es la administración tributaria. “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto del hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gasto públicos.”<sup>8</sup> En esta definición incluye un elemento importante que complementa las anteriores y es lo relacionado con el presupuesto, en Guatemala representan la mayor cantidad de ingresos que dispone el Estado para el cumplimiento de sus fines.

Conforme a los conceptos antes descritos, se puede definir al tributo como una prestación preferentemente en dinero que no tiene una contraprestación, es exigido coactivamente por el Estado en su poder imperio a través de las distintas leyes tributarias que emite este y sus entidades públicas que son acreedoras del impuesto y que son parte del presupuesto general de la Nación, para que el Estado cumpla con su fin, que es el bien común establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### **1.4. Características de los tributos**

Se entiende a las características de los tributos como aquello “...Que da carácter o sirve para distinguir a alguien o algo de sus semejantes...”<sup>9</sup>; por lo que se puede indicar que los tributos tienen sus propias características que los distinguen. “La caracterización jurídica del tributo en sí mismo es independiente de sus especies (impuestos tasas, contribuciones especiales, es importante para establecer elementos comunes a todas las especies...)”<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Pérez del Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 34.

<sup>9</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es) (Consultado: 15 de enero 2016).

<sup>10</sup> Villegas. **Op. Cit.**



Quiere decir que las características de los tributos son de índole general y no específicas para cada especie como para los impuestos o tasas, etc. A continuación, se detallan las siguientes características del tributo:

a) Prestaciones en dinero

El sentido de esta característica es monetario, lo que quiere decir que el pago se haga en dinero, para el caso de Guatemala en quetzales que es la moneda nacional. Cuando existía la Dirección de Rentas Internas, se hacían grandes colas para pagar los impuestos, que por lo regular se realizaba en efectivo o en cheque; actualmente la realidad es otra, la modernización, el avance de la informática y los complejos aparatos electrónicos, permiten que se paguen de forma electrónica, debitando de la cuenta bancaria del contribuyente y emitiendo los recibos correspondientes desde la comodidad de una oficina, casa o cualquier otro lugar. Sin embargo, la esencia sigue siendo la misma, el pago en efectivo.

En la legislación guatemalteca se encuentra preceptuada en el Código Tributario, Artículo 9, el cual describe "...son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario..."

b) Exigidas en el ejercicio del poder imperio

La característica del poder imperio, se refiere a la potestad tributaria que tiene el Estado manifestada y realizada por la potestad legislativa ejercida exclusivamente al Congreso de la República que es el que decreta impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.



Dicha característica tiene como elemento la coacción que es la facultad de obligar el pago de la prestación, o sea, el pago del impuesto requerido. Dicho elemento esta preceptuado en el Código Tributario Artículo 9 Concepto, que indica: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario", lo anterior se encuentra en el Código antes mencionado en el Artículo 98 atribuciones de la administración tributaria, numeral 1), que describe: se "Exigirá que se liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan", lo anterior, evidencia la forma coactiva que indica la norma para cobrar los impuestos, ya que utiliza la palabra exigir, lo cual no permite que sea voluntario. Dentro de las leyes tributarias se puede citar la Ley del Impuesto al Valor Agregado que indica en el Artículo 4 la fecha de pago del impuesto: "El impuesto de esta ley debe pagarse. 1) Por la venta o permuta de bienes muebles...", al utilizar la palabra debe, se entiende que no da oportunidad de decidir si se hace o no.

El otro elemento es la bilateralidad, se refiere a que solo el Estado puede crear impuestos que deben cumplir sus habitantes de forma obligatoria, de acuerdo a lo anterior, el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Artículo 17 rentas presuntas de los profesionales, al establecer que impone obligaciones a los profesionales universitarios, que hayan percibido renta y no estén inscritos, o estén inscritos y no hayan presentado declaraciones de renta.

Derivado de lo anterior, se presume que tienen una renta imponible de Q30,000.00, donde se crea una obligación de forma general a los profesionales, sin hacer distinción de los que son recién graduados, de los que ya tienen cierto tiempo de graduados y tengan una buena trayectoria profesional, independiente de que sus ingresos sean superiores, inferiores o igual a la cantidad que establece dicha ley.

c) En virtud de una ley

Es el más importante, ya que da origen al tributo. No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción, también se refiere a que “El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*.”<sup>11</sup>, o sea debe existir una ley que lo regule y establezca el tributo previamente.



La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que dentro de las atribuciones del Congreso de la República de Guatemala está la de decretar leyes y le corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios; y en el Código Tributario se contempla la misma situación, en el Artículo 3 materia privativa, describe: “Se requiere la emisión de una ley para: 1) decretar tributos ordinarios y extraordinarios...” Como se indica es un límite a la coacción; por mencionar unas leyes tributarias se encuentra el Decreto número 73-208, Ley del Impuesto de Solidaridad y el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.



d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines

Los tributos tienen como objetivo la obtención de ingresos para que el Estado cumpla sus objetivos y su fin supremo, que es la realización del bien común. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se decretarán conforme a las necesidades del Estado; también el Código Tributario describe que los tributos tienen como objeto obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

---

<sup>11</sup> *Ibid.* Pág. 67.



En el presupuesto existen ingresos que provienen de los tributos y son destinados para salud, educación y otros fines del Estado; también existen impuestos a los que se les da un destino específico, tal es el caso de lo que establece el Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 10 tarifa única, indica que de la tarifa única, se destinará el tres punto cinco por ciento para el financiamiento de la paz y el desarrollo con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, entre otros.

En ese sentido el Decreto número 38-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, en el Artículos 12 "A" tasas del impuesto, está el impuesto que grava la gasolina superior, que se destinará la cantidad de 10 centavos de quetzal por galón a la municipalidad de Guatemala y para el resto de municipalidades 20 centavos de quetzal por galón, con destino a servicios de transporte, para mejorar, construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural de cada municipio.

Cabe aclarar que existen tributos que tienen otro objetivo como los derechos aduaneros, que son impuestos aduaneros utilizados como protectores en las importaciones que protegen a algún sector o varios sectores económicos, puede ser también una herramienta de intervencionismo por parte del Estado.

### **1.5. Clasificación de los tributos**

Se ha definido qué es el tributo, sus características, corresponde ahora explicar la clasificación; previo se debe aclarar que el tributo es el género y la especie son los impuestos, de estos últimos se puede mencionar el Impuesto Sobre la Renta.

### 1.5.1. Directos

Los impuestos directos, siguiendo el criterio de la distinción en el traslado del gravamen, son aquellos que no pueden trasladarse, son los que soporta directamente el contribuyente, están comprendidos en el hecho imponible y gravan directamente la renta. En el caso de Guatemala, se puede mencionar el Impuesto Sobre la Renta que grava directamente la renta que está clasificada en rentas de actividades lucrativas, rentas del trabajo, rentas de capital y ganancias de capital.

Los impuestos directos tienen la siguiente división:

#### a) Reales

Los impuestos reales, también denominados objetivos, son los que consideran la riqueza gravada o que tienen como hecho imponible la riqueza, en ese sentido, la legislación guatemalteca establece el aspecto objetivo, en la Ley de Actualización Tributaria, en el Artículo 36 tipo impositivo en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, que toma como base imponible la ganancia, es decir la riqueza.

Otro caso es lo que se establece en el Artículo 89 base imponible para ganancias y pérdidas de capital, toma la base imponible como la diferencia (ganancia) entre el precio de la enajenación menos el costo, tomando en cuenta que dicha ganancia viene de un elemento patrimonial; al igual que el Decreto número 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), que establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República.

Cabe aclarar que contribuyentes como las sociedades anónimas pagan dicho impuesto por sus inmuebles, pero según la Ley de Actualización Tributaria, antes indicada, en el Artículo 21 costos y gastos deducibles, numeral 15), lo establece como un gasto deducible, o sea que deducen lo pagado por dicho impuesto de sus ganancias, es por ello que ambas leyes de cierta forma se integran.

#### b) Personales

Los impuestos personales también denominados subjetivos, toman en cuenta la situación del contribuyente, los elementos que integran y su capacidad contributiva. En ese sentido, la legislación guatemalteca establece el aspecto subjetivo, tal es el caso de la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 71 contribuyentes, indica que son contribuyentes las personas individuales que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia (la norma explica la situación del contribuyente y sus elementos), también considera la capacidad contributiva en el Artículo 72 base imponible, establece que la renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que establece dicha ley, al resultado se le aplica el porcentaje que aparece en la tabla conforme al rango de la renta imponible.

#### 1.5.2. Indirectos

Los impuestos indirectos, siguiendo el criterio de la distinción en el traslado del gravamen, puede decirse que son aquellos que pueden trasladarse a otra persona indeterminada, se les denomina definitivo o sea que no los soporta directamente el contribuyente específico como sucede en los impuestos directos. En Guatemala, se puede mencionar el Artículo 1 de la materia del impuesto, de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado establece un impuesto sobre



los actos y contratos; dicha Ley en el Artículo 3 del hecho generador, establece el hecho generador en el que se genera el impuesto por la venta, prestación de servicios, importaciones, arrendamientos, etc., con un impuesto del 12 % según el Artículo 10 tarifa única, de la referida Ley.

Otra es la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, que en el Artículo 1 del impuesto documentario, indica el establecimiento de un impuesto sobre los actos y contratos; el Artículo 2 de los documentos afectos, establece los actos afectos como los contratos civiles y mercantiles, la segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles, etc., con la modalidad que tiene una tarifa del tres por ciento y tarifas específicas como el de actas de legalización notarial de firmas o documentos, que pagan cinco quetzales. Los impuestos indirectos se clasifican en:

a) Actos

Puede ser una importación de mercadería, en donde el contribuyente paga por dicha importación el 12% de Impuesto al Valor Agregado, otro caso, puede ser el pago de Q200.00 de timbres por cubiertas de testamentos cerrado.

b) Consumo

Son aquellos soportados por los compradores, es el impuesto pagado sobre la distribución de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que se genera en el momento de la salida de las bodegas de los contribuyentes que son fabricantes o importadores, registrados por la administración tributaria, para su distribución en el territorio nacional.



### 1.5.3. Tasas

“...un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.”<sup>12</sup>; lo anterior claramente indica una actividad del Estado y está implícita la coerción hacia el obligado o responsable, que en tal caso se descarta que la tasa sea de forma voluntaria; existe una relación legal amparada bajo una ley que lo regula, que es análoga al impuesto.

Las tasas se clasifican en:

- a) Tasas judiciales: son pagos que se realizan a órganos jurisdiccionales, de competencia civil, penal u otros; por mencionar una tasa judicial es la que esta preceptuada en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Artículo 73 sanción en caso de improcedencia, que impone una sanción por improcedencia cuando se interpone un recurso de queja sin fundamento, la cual va de Q50.00 a Q500.00.
- b) Tasas administrativas: Son los pagos que se hacen en los órganos de la administración pública, por concesión y legalización de documentos, licencias, inscripción en los registros públicos y por actuaciones administrativas en general; un ejemplo pueden ser los pagos efectuados en el Registro Nacional de las Personas, cuando el solicitante requiere fotocopia certificada del libro de matrimonios paga una tasa de Q50.00, por fotocopia de asiento de cédula Q15.00, certificación de negativa de cédula Q15.00 y reposición del Documento Personal de Identificación Q85.00, entre otras.

---

<sup>12</sup> *Ibíd.* Pág. 90.



#### 1.5.4. Contribuciones especiales

Contribuciones especiales se definen como: “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder imperio, exige, en virtud de la ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de gastos públicos, o de especiales actividades estatales.”<sup>13</sup> Lo anterior se da cuando la municipalidad cobra una tasa adicional para realizar un paso a desnivel, una definición amplia, puesto que contempla actividades de grupos sociales y gastos por actividades estatales, tal como la pavimentación de una calle, donde los vecinos hacen su aportación con la mano de obra.

“Como determinante del hecho generador beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Es preciso indicar que en las contribuciones especiales se obtiene una contraprestación, lo que la hace diferente al impuesto. Son las establecidas para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, teniendo como límite para su recaudación el gasto total realizado de dicha obra y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.”<sup>14</sup>

De acuerdo a lo anterior, una obra pública como un paso a desnivel, un puente o una carretera, incrementa el valor o sea la plusvalía de las propiedades aledañas y la contribución que se hace es específicamente para dicha clase de obra pública.

El Código Tributario regula la contribución especial y la contribución por mejoras en el Artículo 13 y el Código Municipal en el Artículo 102 regula la contribución por mejoras, indica

<sup>13</sup> García Vizcaíno. **Op. Cit.** Pág. 113.

<sup>14</sup> [www.muniguate.com](http://www.muniguate.com) (Consultado: 23 de febrero de 2016).



que los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras.

Cabe agregar, que en la doctrina algunos autores cuando se refieren a las contribuciones especiales no incluyen las contribuciones por seguridad social, por gastos y por mejoras, por considerarlas contribuciones para fiscales y que en el país se han dado. La legislación guatemalteca regula contribuciones especiales como las que se citan a continuación:

- a) Contribución por seguridad social: en el Acuerdo No. 36/2003, del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, se refiere a las: "Contribución por seguridad social: Es la prestación que está a cargo de los patronos que pagan una cuota del 10.67% y los trabajadores una cuota del 4.83%, al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, quienes reciben de dicho instituto, beneficios como: accidentes, maternidad y enfermedad común, etc." y en el Acuerdo número 1123 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, indica que "... patrono es toda persona individual o jurídica que emplea los servicios de trabajadores..., que ocupe tres o más trabajadores están obligados a inscribirse en el régimen de Seguridad Social..., obligado: a) a descontar de la totalidad del salario que devenguen los trabajadores el porcentaje correspondiente a la cuota laboral; b) pagar la cuota patronal; y c) Solicitar inmediatamente su inscripción en el Régimen de Seguridad Social..." Estas contribuciones son las únicas sociales que existen en Guatemala.
- b) Contribución por gastos: estos se pagan cuando se realiza una obra de uso social, cuyo gasto se da cuando se produce una actividad particular en especial.



c) Contribución por mejora: esta contribución se da por la realización de obras públicas.

## **1.6. Principios constitucionales**

Los principios constitucionales son la fuente, el origen, el inicio de la limitación de la potestad tributaria o del poder tributario, porque están preceptuados en la Constitución Política de la República de Guatemala; conforme al principio de legalidad, le corresponde exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

### **1.6.1. Principio de legalidad y reserva de ley**

El principio de legalidad según la doctrina, considera que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, *nullum tributum sine lege*, por lo que debe contener elementos básicos y estructurales del tributo. Este principio debe considerarse como el nacimiento de la obligación tributaria producido con base a la ley, él que debe tener el hecho imponible, componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo o sujetos, la alícuota aplicable o sea la parte proporcional y las exenciones.

El principio de legalidad esta considerado en la gaceta 94 de la Corte de Constitucionalidad, expediente 2531-2008 fecha de sentencia cinco de noviembre de 2009, indica que dicho principio "...deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir: el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar..."



La Constitución Política de la República de Guatemala, preceptúa el principio de legalidad, en el Artículo 239. "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

El Código Tributario en el Artículo 3, materia privativa, desarrolla y define lo que preceptúa el Artículo 239 principio de legalidad, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En la legislación guatemalteca de carácter tributario, cada ley tiene los elementos que indica el Artículo constitucional antes indicado, el Congreso de la República en su potestad legislativa aprueba el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, específicamente en el libro I sobre el Impuesto Sobre la Renta.

"Principios de Legalidad y Reserva de Ley indican que ambos enmarcan una situación

dependiente ya que son concordantes, el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley y el segundo regula que para esa ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo.”<sup>15</sup> Situación que se da en la legislación guatemalteca, a través del Congreso de la República de Guatemala.

### **1.6.2. Principio de capacidad de pago**

El principio de capacidad de pago en la doctrina también se le llama capacidad contributiva, considerada como el límite material al contenido de la norma tributaria que garantiza la justicia y la razonabilidad. Este principio considera que el sujeto pasivo tiene un patrimonio, una renta, con la cual puede hacer el pago una vez deducidos sus gastos. La Constitución regula este principio como una garantía.

“Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de riqueza y que esta se encuentra representada en la renta, la propiedad o el consumo.”<sup>16</sup> Por dicha razón un impuesto a pagar no puede ser superior a la renta obtenida.

Este principio se encuentra preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 243 “Principio de capacidad de pago. “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al

<sup>15</sup> Monterroso Velásquez. *Op. Cit.* Pág. 45.

<sup>16</sup> *Ibid.* Pág. 47.



principio de capacidad de pago...” Al respecto la gaceta 37 de la Corte de Constitucionalidad, expediente 167-95 de fecha 28 de septiembre de 1995, describe “Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente.” esto último se refiere a contribuyentes individuales y colectivos.

### **1.6.3. Principio de igualdad**

Este principio desarrolla indicando que “... en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; conceptos que no son equivalentes pero que evidentemente tienen vinculación entre sí. El primero más amplio, en cuanto se aplique al impuesto, se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria, el segundo tiene una atinencia con el impuesto en sí mismo, es decir, como instituto financiero.”<sup>17</sup> Da el mismo tratamiento que tienen igual situación, lo que descarta se refiera a una igualdad numérica para que no sea injusto y arbitrario, tal es el caso cuando se fija un impuesto para una determinada renta como la del trabajo que es análoga situación a los trabajadores en relación de dependencia.

Este principio esta preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 4 “Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen

<sup>17</sup> Giuliani Fonrouge. Op. Cit. Pág. 315.



iguales oportunidades y responsabilidades...” Principio que establece la igualdad en derecho y responsabilidad de cada ser humano.

En la gaceta 40 de la Corte de Constitucionalidad, expediente 682-96. Opinión consultiva de 21 de junio de 1996, al respecto se refiere “Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias, sin que ello signifique que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre particulares siempre que tal diferenciación se apoye en una base razonable y sea congruente con el fin supremo del Estado.”

Este principio se encuentra en las leyes ordinarias como el Decreto número 79-2000, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, el cual tiene por objeto según el Artículo 1, un impuesto específico que grava la distribución de cemento de cualquier clase, tanto de producción nacional como importado, que se distribuya en el territorio nacional, sea en bolsas, a granel o *clinker*. Los contribuyentes que se dedican a la distribución de cemento son los que tributan, quienes tendrán iguales derechos y obligaciones, los que son considerados por la administración tributaria como grandes contribuyentes; mas no deben confundirse con los contribuyentes que comercializan este producto al consumidor final.

En este caso se da la atinencia con el impuesto en sí mismo, ya que hay igualdad como base del impuesto y de las cargas tributarias; por mencionar otro caso, el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Artículo 2 establece categorías de rentas según su procedencia, entre las que están las rentas del trabajo, éstas provienen de los trabajadores, no así, de cualquier otro contribuyente que no sea trabajador en relación de dependencia, cumpliéndose el establecimiento de categorías entre particulares por parte de los

legisladores, tal diferenciación se apoya en una base razonable y congruente con el fin supremo del Estado.

Este principio tiene sus límites constituidos por las exenciones y beneficios tributarios por razones económicas, sociales o políticas, por mencionar una de las que contempla la legislación tributaria guatemalteca, pueden ser las que están establecidas en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 7, que se refiere a las exenciones generales, dentro de las que contempla la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles, como herencias, legados y donaciones por causa de muerte.

#### **1.6.4. Principio de generalidad**

El principio de igualdad descrito anteriormente se relaciona con el principio de generalidad, lo que abarca las categorías de personas (jurídicas o físicas) o bienes descritos en la ley, en el hecho generador; las que no estén incluidas, no son objeto de ser gravadas, cumpliendo así, el principio de igualdad. Debe quedar claro, que generalidad no se refiere a la persona, categoría social, sexo, nacionalidad o edad, lo cual tampoco quiere decir que por tener dichos aspectos tenga el privilegio de quedar eximido del gravamen, cuando coincide con el hecho generador. Otro principio que está íntimamente ligado es el principio de capacidad de pago (o capacidad contributiva), como ya se indicó, es el límite material al contenido de la norma tributaria que garantiza la justicia y la razonabilidad.

El principio de generalidad esta preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 135, literal d) que en su parte conducente indica que se debe: "contribuir

a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.”

La gaceta 99 de la Corte de Constitucionalidad, expediente 4119-2010 de fecha 11 de febrero de 2011, describe “...toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que le corresponde... Esas obligaciones de los contribuyentes frente al Fisco nacen de las leyes –en sentido formal y material- que crean los tributos...” De este principio se puede indicar que en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, el Artículo 109 estipula que el impuesto se genera con la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, de los vehículos automotores terrestres nacionalizados, ensamblados o producidos en Guatemala; en tal sentido quien realice la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos de la Superintendencia de Administración Tributaria, será un acto considerado como hecho generador que crea la obligación de pagar el impuesto.

#### **1.6.5. Principio de proporcionalidad**

Este principio se refiere a que las contribuciones sean en proporción a la capacidad contributiva y que la contribución que realiza el sujeto pasivo de un impuesto debe ser en proporción a su capacidad contributiva, que el impuesto que pague no confisque los bienes del contribuyente. Este principio tiene los siguientes elementos: “a) La capacidad económica, b) Una parte justa y adecuada de ingresos o utilidades y c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes.”<sup>18</sup> En tal sentido, el principio de proporcionalidad está íntimamente relacionado a la capacidad de pago, puesto que un impuesto a pagar mayor a las rentas

---

<sup>18</sup> Monterroso Velásquez. Op. Cit. Pág. 60.

seria confiscatorio a los bienes del contribuyente.

El principio de proporcionalidad esta preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 243 al indicar que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En relación a este principio la gaceta 90 de la Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 2947 y 3108-208, fecha de sentencia del tres de diciembre de 2008, describe: "Está claro que lo prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que, todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales..." Este principio esta bien delimitado en las leyes tributarias guatemaltecas en la determinación de la base impositiva.

#### **1.6.6. Principio de equidad y justicia tributaria**

Este principio tiene su fundamento en lo preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 243 "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo." "A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes."<sup>19</sup>; es del caso particular porque protege a un contribuyente o administrado en específico.

La Superintendencia de Administración Tributaria revisa las obligaciones sustantivas y

---

<sup>19</sup> *Ibíd.*



formales de los contribuyentes, en muchos casos ha establecido que los contribuyentes han facturado y no han declarado el débito fiscal ni los ingresos y por ende no han pagado el Impuesto Sobre la Renta; por lo que les formulan los ajustes correspondientes, tal es el caso cuando un contribuyente esta afiliado al Impuesto Sobre la Renta, Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, le formulan un ajuste por omisión de ingresos, a la vez, le realizan un reconocimiento de costos y gastos por equidad y justicia tributaria, con fundamento en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que determina la renta imponible e impuesto que debe pagar el contribuyente.

### **1.6.7. Principio de irretroactividad**

Este principio lo indica la resolución inconstitucionalidad en caso concreto de la Corte de Constitucionalidad, expediente No. 2497-208 y 3108-208 del tres de diciembre de 2008, como: "Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria: En esencia el principio irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar como consecuencias jurídicas o actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, amparados por leyes desde el momento de su creación o que se pudiera haber dado durante el transcurso de su vigencia, En el mencionado principio se presentan confusiones sobre la oportunidad de regulación, de suerte que, en muchas ocasiones con una conveniencia presente se regulaba una situación pasada que resultaba exorbitante al sentido de la justicia, por falta de adecuación entre el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica.

Las personas tienen confianza en la ley vigente y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además, especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad

para regular el efecto retroactivo.<sup>20</sup> De hacerlo se violaría el principio de equidad y justicia tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en el Artículo 15. "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo"; también se encuentra preceptuado en el Código Tributario, Artículo 66 donde 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 afecte, resoluciones o sentencias firmes.

#### **1.6.8. Principio de prohibición de doble tributación**

"...Doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. Al idéntico presupuesto de hecho (que) da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento."<sup>21</sup>, Lo que protege este principio es que el contribuyente no pague impuesto dos o más veces por una misma situación, tal es el caso que un profesional liberal obtenga rentas en Guatemala y pague por estas dos veces Impuesto Sobre la Renta.

Este principio está preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 243 que en el segundo párrafo indica: "que se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o

<sup>20</sup> Barrios Osorio, Omar Ricardo y Amelie Nathalié Martínez Alarcón. **Código Tributario**. Pág. 71.

<sup>21</sup> Giuliani Fonrouge. **Op. Cit.** Pág. 324.

más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

La legislación guatemalteca ha tenido cambios recientes, dentro de los que se encuentra la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 101 al regular los tipos impositivos que evitan la doble tributación y el Artículo 104 que regula el pago de un cinco por ciento de retención del valor de los fletes por carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aun cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma, fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor de los fletes deban ser pagados en Guatemala. Por el principio de doble tributación no se puede gravar los fletes que sean originarios y pagados en el extranjero, ya que en el país de origen pagan sus propios impuestos, de lo contrario se daría la doble tributación.

#### **1.6.9. Principio de no confiscación**

Este principio considera confiscatorios los tributos que absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta, el que se origina cuando excede la capacidad contributiva del contribuyente disminuyendo su patrimonio, lo cual le impide ejercer su actividad; puede que se produzca por un conjunto de tributos o diversos gravámenes los cuales exceden su capacidad contributiva o bien puede que también se de la confiscatoriedad por un solo impuesto; ambas no son distintas si recaen en un solo contribuyente o sujeto pasivo.

Este principio esta preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala Artículo 41 “Protección al derecho de propiedad. ...prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”. Este fundamento constitucional protege a los sujetos pasivos para que



ningún impuesto o conjunto de impuestos absorban parte de la renta o la propiedad, que los excluya por completo del mercado; este principio, esta íntimamente relacionado con el principio de equidad y justicia tributaria.

Tal es el caso del Impuesto de Solidaridad, puede acreditarse al Impuesto Sobre la Renta o viceversa: de no ser así, ambos afectan directamente al sujeto pasivo en su riqueza o patrimonio, ya que el Impuesto de Solidaridad, su base imponible son los ingresos o los activos y en el Impuesto Sobre la Renta afecta la renta imponible; ambos, afectan directamente al mismo sujeto pasivo y en conjunto pueden exceder su capacidad contributiva si no fueren compensables y violaría el principio de equidad y justicia tributaria.



## CAPÍTULO II

### 2. La relación jurídica tributaria

El tema de este capítulo no está regulado en la legislación tributaria guatemalteca, el Código Tributario, desarrolla únicamente la obligación tributaria, que contiene ciertos elementos de la relación jurídica tributaria, por lo que el desarrollo conceptual y sus elementos son de carácter doctrinario.

#### 2.1. Concepto de la relación jurídica tributaria

“La relación jurídica principal es el vínculo jurídico obligacional que se entable 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.”<sup>22</sup> Los elementos de esta definición están contenidos en la definición de la obligación tributaria, preceptuado en el Código Tributario.

La relación jurídica tributaria se clasifica en: “a) Normas reguladoras: de las obligaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes, con deberes y derechos recíprocos; de los cuales resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad y obligaciones positivas o negativas y derechos de las personas, teniendo como objetivo final el pago del tributo; y b) Relación obligacional: de la cual existen otras relaciones como las formales, es por ello, que se refiere a una relación jurídico tributaria, como un aspecto sustancial o sea la obligación o la deuda; inclinándose por esta última postura.”<sup>23</sup>

<sup>22</sup> García Vizcaíno. *Op. Cit.* Tomo II. Pág. 418.

<sup>23</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 253.



La doctrina considera que entre el Estado y los particulares hay una relación de orden jurídico, que es la obligación tributaria; también considera que satisfacer las prestaciones establecidas en la ley y las demás exigencias es de orden legal e integran un concepto más amplio llamado relación jurídico-tributaria, por lo que se concluye que la obligación tributaria es la especie y el género es la relación jurídico-tributaria.

La creación de un impuesto requiere la descripción de lo que se quiere alcanzar, es decir "la descripción hipotética de la circunstancia fáctica (acontecimiento o hecho preestablecidos, con relación a una persona física o jurídica) adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o hecho imponible.

El vínculo jurídico nace como consecuencia de la exteriorización del hecho imponible entre el sujeto activo (Estado), facultado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y el sujeto pasivo que debe cumplir con la prestación exigida, constituye la llamada relación jurídica tributaria cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, conocida genéricamente como tributo."<sup>24</sup> O sea el impuesto, que en la legislación guatemalteca de índole tributaria está regulada en el Código Tributario que es la ley general.

El Código Tributario, Artículo 14 no define el concepto de la relación jurídico tributaria, únicamente la obligación tributaria. Sin embargo, existe una relación entre la administración tributaria, otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos, siendo está, la obligación tributaria que tiene por objeto la prestación de un tributo, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, lo que se denomina como un concepto más amplio de la relación jurídica tributaria, ya que satisface las prestaciones establecidas

---

<sup>24</sup> Soler, Oswaldo. **Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo y penal.** Pág.143.



en la ley; lo antes descrito se realiza cuando se exterioriza el hecho generador.

## **2.2. Elementos de la relación jurídica tributaria**

La relación jurídica tributaria es un tema de suma importancia en el derecho tributario, tiene elementos que es necesario conocerlos, puesto que en cada norma tributaria están inmersos. Se definirán cada uno de ellos conforme al Código Tributario y en algunos casos se complementarán con la doctrina; lo anterior en el sentido de llevarlos a la realidad guatemalteca.

### **2.2.1. Personal**

Este elemento esta contenido en la relación jurídico tributaria, siendo la siguiente clasificación:

#### **a) Sujeto activo**

El Código Tributario lo define en el Artículo 17 como: "Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo", en su poder tributario y en su poder imperio, el cual lo realiza mediante los poderes del Estado, mientras el Organismo Legislativo, decreta las leyes tributarias y el Organismo Ejecutivo sanciona, promulga y ejecuta las leyes.

El citado Artículo indica que el sujeto activo puede ser un ente público acreedor del tributo; puede ser la Superintendencia de Administración Tributaria conforme a su Ley Orgánica, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 3 literal a)



que establece: “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que deben percibir el Estado, con excepción de los que por ley administren y recauden las municipalidades”. Otro sujeto activo pueden ser las municipalidades según el Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 100 al indicar que constituyen ingresos el producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales. Dependiendo la clase de tributo regulado en las leyes tributarias, así será el sujeto activo o acreedor del tributo.

#### b) Sujeto pasivo

El Código Tributario Artículo 18 regula: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes (como él obligado a pagar por la ley) o de responsables (como un sustituto o responsable solidario a quien la ley le ordena pagar)”, la anterior definición legal concuerda con la doctrina que indica que es una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo y el que está sometido al poder tributario, además el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que debe cumplir la prestación tributaria según la ley; ambos sujetos pasivos son distintos.

Según lo indicado en el párrafo anterior, en Guatemala se sigue la clasificación que se encuentra definida y regulada en el Código Tributario, en el capítulo II, sección segunda, denominada contribuyentes y sección tercera, denominada responsables.

Los contribuyentes son los que deben pagar el tributo al fisco. El Código Tributario indica en el Artículo 21: “Obligados por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas, que



realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

La anterior definición, describe que se prescinde de la capacidad legal, según el derecho privado, lo anterior en el sentido que contempla las figuras de los representantes, los que se clasifican a continuación:

a) Deudor: es aquel que realiza el hecho imponible, con capacidad contributiva; según la norma legal tributaria es quien sufre una disminución económica en su patrimonio.

b) Agentes de retención: el Código Tributario en el Artículo 28 segundo párrafo los define como: “sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.” Vienen a ser como un deudor del contribuyente, ya que reciben el impuesto y deben enterarlo al fisco. Actualmente esta institución se ha desarrollado, ya que se han incorporado en las actuales normas tributarias que van de la mano con los sistemas informáticos; el Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, considera como agentes de retención, los que se inscriban en la administración tributaria como exportadores habituales, los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semi-autónomas que realicen compras, los operadores de crédito o débito y los contribuyentes especiales que califique la administración tributaria.

c) Los agentes de percepción: el Código Tributario en el Artículo 28 tercer párrafo, indicando que “son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción,



quienes por disposición legal sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas por cuenta de la Administración Tributaria.” Lo anterior quiere decir, que el agente de percepción es quien recibe del contribuyente el tributo, quien deberá entregarlo o enterarlo al fisco.

El Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 57 en su parte conducente regula que: “...El notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública, el monto de impuesto que grava el contrato y deberá adjuntar el recibo o fotocopia legalizada del recibo de pago respectivo”. La misma Ley le da al notario obligatoriamente la calidad de agente de percepción.

En la relación jurídica no se excluye al destinatario legal del tributo, tiene el carácter de contribuyente, ya que es quien realiza el hecho generador, también existe un tercero ajeno, ambos son sujetos pasivos; se refiere a que la ley crea un responsable solidario, que es el destinatario legal, el que está dentro de una sola relación jurídica y son interdependientes, ya que el fisco puede exigirle indistintamente el tributo. El Código Tributario, en el capítulo II, sección segunda y sección tercera los denomina responsables y los clasifica y define de la siguiente forma:

a) Obligado por deuda ajena

Según el Artículo 25 del Código Tributario indica: “Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es, asimismo, responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos...” Lo anterior se puede establecer en lo preceptuado en el



Decreto Ley 106, Artículo 1050, numeral 4. "Pagar las deudas y legados", en el caso que el Albacea pague el impuesto sobre inmuebles que era propiedad del testador, en este caso, el albacea es un tercero que por disposición de la ley cumple las atribuciones del testador que era el contribuyente y se convierte en sujeto pasivo de una misma relación jurídica.

#### b) Responsables por representación

El Artículo 26 del Código Tributario indica: "Responsables por representación. Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan." Entre los responsables por representación se encuentran los padres, tutores, administradores de los bienes de los menores obligados y representantes de los incapaces, representantes legales de las personas jurídicas, mandatarios respecto de los bienes que administren o dispongan síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

El Código Tributario contempla como responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias por situaciones especiales, cuando en dichas situaciones ocurre el hecho generador, quienes serán inscritos en la administración tributaria, cuando así lo soliciten.

El régimen tributario será determinado en cada ley; por ejemplo: en el Impuesto Sobre la Renta, pueden afiliarse al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los responsables que describe el Código Tributario en las situaciones especiales en el Artículo 22, son: en el fideicomiso el responsable es el fiduciario, contrato de participación el responsable es el gestor sea una persona individual o una persona jurídica, que de esta el responsable será el representante legal, en este caso hay dos tipos de representantes



distintos; copropiedad los responsables son los copropietarios; sociedades de hecho y sociedades irregulares los responsables son los socios; sucesiones indivisas el responsable es el albacea, administrador o herederos. Los responsables descritos anteriormente son diferentes por ser una situación especial, los cuales la ley los detalla específicamente, por lo que ninguna otra persona o entidad los puede sustituir.

### **2.2.2. Hecho generador**

El Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Artículo 31, regula: “Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

La anterior definición, indica que el hecho generador es el presupuesto, o la hipótesis condicionante que describe el hecho; la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 10, describe: “Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual...”; en este caso, la hipótesis o el presupuesto es la obtención de renta, o sea, un ingreso cuantificado económicamente; enumera varias como posibles rentas, las cuales no constituyen un límite en la enumeración dentro de dicha Ley y el Artículo 10 incluye en el numeral 7: “Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando éstas se ejerzan sin fines de lucro.” Aquí se considera como tipo de renta el ejercicio de profesiones.

### **2.2.3. Estructura del hecho generador**

El hecho generador como presupuesto o hipótesis establecida en la ley, tiene su estructura,



que se define a continuación:

- a) Aspecto o elemento material: es uno de los elementos más importantes, ya que es la descripción del hecho que concretamente se ha realizado, por ejemplo: el obtener una renta por el ejercicio de un arte. A este elemento se le agregan los otros elementos que forman la estructura del hecho generador; conforme a la doctrina este aspecto presupone siempre un verbo como dar, hacer, recibir.
  
- b) Aspecto o elemento personal: este elemento se da regularmente por el sujeto pasivo, quien realiza el hecho concreto, conforme al elemento material según el presupuesto establecido en la ley. En este elemento lo principal es la persona que usualmente es el contribuyente, o también los responsables como sujetos pasivos.
  
- c) Aspecto o elemento espacial: Este elemento indica el lugar donde se realizó el hecho concreto o presupuesto establecido en ley por la persona o sujeto pasivo. Se determinan en la pertenencia política que se refiere al principio de nacionalidad, a la pertenencia social que se refiere a las personas que se domicilian en un país, conforme al principio de domicilio; en ambos tipos de pertenencia no interesa el lugar del hecho concreto y a la pertenencia económica que se refiere a la posesión de bienes, rentas o cuando se realiza el hecho o presupuesto establecido en la ley, dentro del territorio, conforme al principio de fuente o de radicación.
  
- d) Aspecto o elemento temporal: este elemento se refiere al momento exacto en que se conforma la descripción del hecho que concretamente se ha realizado, o sea el elemento material del hecho imponible, lo cual está implícito en la ley tributaria, en tal sentido: "La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento, se debe a que ese preciso



momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la ley tributaria (problema de retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, plazo a partir el cual la obligación devenga intereses moratorios...)»<sup>25</sup>

Se puede concluir que el elemento temporal se refiere al momento exacto del cumplimiento del hecho preceptuado en ley, por lo regular son períodos mensuales, trimestrales y anuales, a excepción, de los casos cuando el tributo se pague en la realización de una gestión administrativa; al no cumplir con el pago del impuesto, tiene que pagar intereses, multas y mora, siempre y cuando no hayan transcurrido cuatro años, período en que prescribe la obligación tributaria; es por ello, que se refiere a una ficción jurídica (períodos de tiempo), para el cumplimiento de la obligación tributaria.

#### **2.2.4. Base impositiva**

Llamada base imponible, la cual mide el hecho generador y tiene una medida que puede ser variable, a la vez, mide la capacidad económica en forma abstracta; la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 44 regula el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, dicho régimen, tiene una tabla que considera una renta imponible mensual de un quetzal a Q30,000.00 o una renta de Q30,001.00 en adelante, en este caso, se puede establecer la relación entre el hecho generador que es la obtención de la renta y la base imponible, que dependiendo el monto de la renta, así se declarará en el rango que corresponda. La base imponible puede medirse en peso, volumen, altura.

La base imponible o impositiva sirve como elemento de cuantificación, a la que se aplica el

---

<sup>25</sup> *Ibíd.* Pág. 279.



gravamen para obtener la cantidad o cuota tributaria, siendo el eslabón lógico y jurídico de una autoliquidación, realizada por el contribuyente, o en una liquidación administrativa que la realiza la administración tributaria.

### **2.2.5. Tipo impositivo**

El tipo impositivo es el que se aplica a la base impositiva o base imponible, para obtener la cuota tributaria o sea el impuesto a pagar; lleva inmersa la capacidad económica del contribuyente y la obligación tributaria de pagar el impuesto.

En la legislación guatemalteca en materia tributaria existe el tipo impositivo en Ley de Actualización Tributaria, Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, Artículo 44 que tiene un tipo impositivo cinco o siete por ciento sobre la renta imponible, en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, la base imponible, según el Artículo 36 el tipo impositivo es de 25%; en las rentas de capital, mobiliarias e inmobiliarias es del 10% y en la distribución de dividendos, ganancias y utilidades es del cinco por ciento. En la Ley del Impuesto de Solidaridad, el tipo impositivo es del uno por ciento sobre la cuarta parte de los ingresos o de los activos.

### **2.2.6. Exenciones**

Las exenciones son hechos o situaciones que una vez realizadas o llevadas a cabo, el hecho generador o hecho imponible que es el presupuesto establecido en ley que tipifica el tributo, no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria, que es la de pagar el impuesto. "...Una hipótesis legal condicionante tributaria (hecho imponible). Pero no está sola. Está escoltada por una hipótesis legal neutralizante tributaria. La consecuencia de la



realización de la primera es el precepto de pagar el exacto monto tributario que la ley ordena. La consecuencia de la segunda es impedir (total o parcialmente) que la realización de la primera se traduzca en el originario precepto.”<sup>26</sup> En otras palabras, la ley establece la obligación de pagar un tributo al realizarse el hecho generador, pero la misma u otra ley, establece ciertas situaciones que exonera el pago del impuesto.

El Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 10, indica que constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, la obtención de rentas de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional; sin embargo, el Artículo 11 indica que las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a fines no lucrativos de su creación, como los colegios profesionales, partidos políticos, están exentos del impuesto.

### **2.3. Elementos cuantitativos de las obligaciones tributarias**

El elemento cuantitativo llamado también elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio destinado para cumplir la obligación de tributar, o sea, la parte que se destina para cumplir la obligación de pagar el tributo; este elemento es seleccionado al igual que el hecho generador, por el legislador, de forma idónea, tomando en consideración la capacidad contributiva o de pago.

Cabe aclarar que el elemento cuantitativo no es parte del hecho imponible o sea del presupuesto establecido en ley que tipifica el tributo, ya que el hecho generador cuando se realiza es expresado de forma numérica que viene a ser la base imponible de donde se extrae el tributo a pagar, o sea del impuesto, tal como lo regula la Ley de Actualización

---

<sup>26</sup> *Ibíd.* Pág. 282.



Tributaria, Artículo 104 en el numeral 1, literal a) numeral romano ii, sobre el valor de los fletes por carga originaria de Guatemala, con destino hacia el extranjero, en el que el elemento cuantificante es el valor de los fletes y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 3 acerca de la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles, en el que el elemento cuantificante es el valor de la donación.





## CAPÍTULO III

### 3. Legislación guatemalteca tributaria y su relación con el Impuesto Sobre la Renta

Se describirán Artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala, relacionados con el derecho tributario, leyes tributarias y con la doctrina descrita en capítulos anteriores, a la vez, se dará a conocer en forma concreta el tributo o impuesto que regula cada ley en particular. La importancia de este capítulo se da por la falta de textos o documentos que expongan la relación antes indicada y la exposición de distintas leyes tributarias que existen en la legislación guatemalteca.

#### 3.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala: "es el conjunto de normas fundamentales para la organización del Estado, que regulan el funcionamiento de los órganos de poder público y que establecen los principios básicos para el ejercicio de los derechos y la garantía y las libertades."<sup>27</sup> Con base en lo anterior, la Constitución Política de la República de Guatemala, contiene los principios en que se fundamenta la legislación guatemalteca, que incluye diferentes normas de carácter tributario. Además, contiene garantías que le asisten a cada sujeto pasivo en cada norma tributaria.

El profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales debe conocer la Constitución Política de la República de Guatemala, pues de ahí partirá para aplicar la legislación vigente en Guatemala, que incluyen las leyes de carácter tributario. En este sentido, se garantizarán y

<sup>27</sup> Cano Lémus, Evelyn Licely. **Nociones esenciales de derecho constitucional**. Pág. 9.



respetarán los derechos del contribuyente, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este apartado se citarán diferentes Artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala, relacionados con el derecho tributario y con ciertas leyes en materia tributaria, no se incluirán los que se relacionen con los principios tributarios, debido a que ya fueron expuestos.

El Estado tiene como fin supremo la realización del bien común y garantizar la vida, la libertad, la justicia (tribunales de justicia), la seguridad (la Policía Nacional Civil), la paz; por lo que necesita obtener recursos para cumplir con dicho fin. Es por ello que se incluyen en el presupuesto general de la Nación, ingresos por conceptos de tributos, principios establecidos en los Artículos 1 y 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Estado debe garantizar a los habitantes de la República de Guatemala, el desarrollo de la persona, es un principio inmerso en diferentes leyes tributarias; razón por lo cual existen impuestos que se destinan para el desarrollo, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo 10, de la tarifa única del 12%, del cual destina el uno por ciento para los programas y proyectos de infraestructura de los consejos departamentales de desarrollo.

La Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 12, preceptúa: "Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido." Este principio es uno de los más importantes, porque contiene el debido proceso; todo contribuyente tiene derecho al debido proceso. Los diferentes sujetos activos acreedores de los tributos no pueden cobrar un Impuesto si antes el hecho generador no se ha cumplido, si no se han cumplido o los



procedimientos que establece la ley tributaria; el debido proceso se refiere a que un impuesto o tributo, no puede cobrarse por la vía coactiva, si antes, no se cumple lo que la ley establece en el procedimiento administrativo, cuando este se cumple, procede el proceso judicial que es el proceso de lo contencioso administrativo y posteriormente la vía económico coactiva.

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Este principio, se relaciona con el Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de administración tributaria de la República de Guatemala, Artículo 3, objeto y funciones de la SAT. Además se relaciona con el Decreto número 6-91 y sus reformas, Código Tributario, Artículos 19, funciones de la administración tributaria; 98, atribuciones de la administración tributaria, 98 "A", otras atribuciones de la administración tributaria y 101 "A", confidencialidad; acorde al Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El derecho de petición es muy utilizado por los contribuyentes debido a que realizan distintas peticiones a entidades del Estado, según el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El objeto de las citaciones, no es obligatoria la comparecencia ante la autoridad, funcionario o empleado público si en las citaciones correspondientes, no consta expresamente el objeto de la diligencia. Este principio se relaciona con el Código Tributario, Artículo 112 numeral 6) que regula: "Cuando a un contribuyente le llega una citación se debe indicar el objeto de la citación."

La protección al derecho de propiedad prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de



multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido; principio que tiene estrecha relación con el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se refiere a la capacidad de pago. Este principio se desarrolla en el Código Tributario, Artículo 89. "Sanción. La omisión de pagos de tributos será sancionada con una multa equivalente al 100% del importe del tributo omitido" y el Artículo 91 del Código antes descrito, en el primer párrafo indica que "... el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con una multa del 100%, de impuesto retenido o percibido..." Se refiere al que no se entere a cajas fiscales dentro del plazo establecido.

La libertad de industria, de comercio y de trabajo permite que cada persona seleccione su actividad industrial, comercial y laboral; específicamente los comerciantes individuales y las sociedades reguladas en el Código de Comercio. También, pueden incluirse las sociedades civiles, reguladas en el Código Civil. Cabe aclarar que no son las únicas, puesto que hay muchas más entidades contempladas en leyes especiales. El principio de libertad de industria se relaciona con los tributos, debido a que las actividades que realizan, están contempladas en los hechos generadores de las leyes tributarias que originan la obligación tributaria en la actividad de industria, comercio y de trabajo.

### **3.2. Código Tributario**

Parte del contenido del Decreto número 6-91, Código Tributario, se ha expuesto en los capítulos anteriores. En este apartado se expondrán ciertas particularidades que todo profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales debe conocer:

#### **a) Fuentes del ordenamiento jurídico tributario**

Disposiciones constitucionales: la Constitución Política de la República de Guatemala, que es



el conjunto de normas fundamentales para la organización del Estado, contiene principios que se desarrollan en la legislación guatemalteca, incluyendo en materia tributaria.

Las leyes: son todas las leyes existentes en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Los tratados: son los que suscribe el Estado de Guatemala con otros Estados, como los tratados suscritos en materia aduanera y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, cuando estas se convierten en una ley sustantiva.

Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo, específicamente son los destinados a la ejecución de leyes, ya que desarrollan su contenido.

b) Las normas tributarias son de materia privativa, ya que se requiere una ley

Para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo como contribuyente o responsable, la base imponible y el tipo impositivo y exenciones; para tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos, intereses, mora y multas (contemplados en Código Tributario como ley general en materia tributaria) y para establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en materia tributaria. Algunos se desarrollan dentro de la administración tributaria en sus normativas internas que establecen procedimientos administrativos; otros están contemplados en los criterios del Directorio que contemplan algunos procedimientos respecto a la jurisprudencia y los manuales operativos que también desarrollan procedimientos administrativos, dichos manuales están al alcance de cualquier persona, en el portal SAT, en internet.



c) La interpretación, aplicación e integración de las normas tributarias se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Código Tributario, leyes tributarias y en la Ley del Organismo Judicial, de este último se puede mencionar, el Artículo 10, interpretación de la ley.

d) Los medios de extinción de la obligación tributaria según el Código Tributario son:

Pago: el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables extingue la obligación tributaria. En el siglo pasado se realizaba directamente en las cajas fiscales, para ese entonces, Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas tenía sus propias cajas fiscales. Con el surgimiento de la administración tributaria y la evolución de los sistemas informáticos, apareció internet y con ello los sistemas de Banca SAT, Asiste Light. Actualmente está Declaragate, una herramienta que permite llenar los formularios o declaraciones, pagarlos automáticamente debitado de la cuenta bancaria del contribuyente, funciona los 365 del año, las 24 horas del día.

Compensación: Se compensarán los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente, a petición de parte o de oficio, deben ser en períodos no prescritos y pueden ser de distinto tributo, con la única condición que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la administración tributaria. En este contexto, el deudor y acreedor reúnen la misma calidad. Un puede ser Cuando la administración tributaria le realiza devolución de crédito fiscal a un contribuyente, quien solicita que se lo compense con el Impuesto de Solidaridad que adeuda, lo anterior es posible, debido a que la administración tributaria es acreedora del Impuesto de Solidaridad y deudora del crédito fiscal que se le devolverá al contribuyente.



Confusión: Es la reunión en sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor. Ejemplo: se da cuando un inmueble por extinción de dominio pasa a ser propiedad del Estado y adeude el Impuesto Único Sobre Inmuebles, en este caso hipotético, el Estado a través de la municipalidad es deudor y acreedor.

Condonación o remisión: La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por la ley. En este sentido, el Congreso de la República de Guatemala, mediante una ley puede dar la condonación o perdón del pago del impuesto.

Prescripción: es un medio de liberarse de una obligación mediante el transcurso de cierto tiempo su efecto, es inutilizar para la prescripción todo el tiempo corrido antes de ella. Es una institución a la que los profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales que se dediquen asesorar en materia tributaria le deben tener una especial consideración, debido a que contiene un derecho para la administración tributaria y un derecho para los contribuyentes o responsables.

El Código Tributario, describe actos que interrumpen la prescripción, el efecto es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Una vez interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo.

Conforme lo antes descrito el Código Tributario regula el derecho de la administración tributaria de hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas, exigir su cumplimiento y pago; así como, los derechos de los contribuyentes o responsables en lo pagado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas (derecho de repetición o restitución), pueden solicitar devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado o la autorización para acreditarlo a otros



impuestos.

El plazo para poder realizar lo descrito en el párrafo anterior prescribe en cuatro años cuando el contribuyente está inscrito en la administración tributaria, si no lo está, prescribe en ocho años. La interrupción de la prescripción se da por la solicitud de providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada; solicitud de lo pagado en exceso; interposición de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria, entre otros. Cuando la administración tributaria no respeta el plazo indicado anteriormente la prescripción puede alegarse interponiéndola como una acción o como excepción, según lo indica el Código Tributario, Artículo 53.

#### e) Aspectos importantes del Código Tributario

El Código Tributario establece procedimientos propios de la administración tributaria, facultades y atribuciones, por mencionar algunos los siguientes: procedimientos de respuesta sobre consultas que le pueden hacer los contribuyentes, la facultad de la determinación de la obligación tributaria al contribuyente o responsables y procedimiento para solicitar el cumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, procedimiento de restitución cuando un contribuyente hace un pago indebido, también, incluye el proceso administrativo para el cobro de los impuestos, medios de impugnación en contra de las resoluciones que emite la administración tributaria, siendo estas: el recurso de revocatoria, el ocurso y recurso de reposición.

El Código Tributario contempla el proceso de lo contencioso administrativo en materia tributaria, contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, que se interpone ante la Sala



de lo Contencioso Administrativo; también existe la casación en materia tributaria en contra de las resoluciones y autos que pongan fin al proceso; y por último está el procedimiento económico coactivo, es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios, procede solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, liquidas y exigibles; cabe interponer los recursos de aclaración, ampliación y de apelación.

### **3.3. Ley del Organismo Judicial**

El Código Tributario, en el Artículo 4 preceptúa en la parte conducente que: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, la que se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, las leyes tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial.”

Conforme el párrafo anterior, el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial preceptua “Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, según el orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;
  
- b) A la historia fidedigna de su institución;



- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”

Este Artículo se debe aplicar a las normas tributarias, ya que es su columna vertebral en su aplicación, sin embargo, hay contribuyentes y responsables de la obligación tributaria que lo omiten.

La aplicación de lo anterior, puede ser en el Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad en el Artículo 10, preceptúa: “Pago del impuesto. El Impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario...” y el Artículo 11, acreditación, describe dos formas de acreditamientos, en la literal “a) indica que el monto del impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme a los plazos establecidos en el Artículo 10 podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta...”

La interpretación que hacen los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, es que la ley literalmente indica: durante los cuatro trimestres del año calendario, omitiendo la otra parte que es conforme a los plazos establecidos; a pesar que la norma literalmente es clara y que debería aplicarse tal como lo indica la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 10.

### **3.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene la regulación de un impuesto indirecto y



traslativo en la compra y venta de bienes, que regula aspectos tales como:

- a) Elemento personal: este elemento está dividido en el sujeto activo, que es la administración tributaria como ente público acreedor del tributo; y el sujeto pasivo, que en este caso es el contribuyente o responsable, o sea cualquier persona individual o jurídica inscrita en la administración tributaria en el Régimen del Impuesto al Valor Agregado, Régimen General o como Pequeño Contribuyente.
  
- b) El hecho generador: Es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria, que está compuesto de conformidad con el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado "Del hecho generador. El impuesto es generado por:
  - 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
  
  - 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
  
  - 3) Las importaciones.
  
  - 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
  
  - 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
  
  - 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo



personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- 10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de esta ley.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.”

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, cuando se realizó el hecho generador, automáticamente se dan sus elementos estructurales: el material, es la descripción del hecho que concretamente se ha realizado; el personal, es regularmente el sujeto pasivo, quien realizó el hecho concreto; el espacial, indica el lugar donde se realizó el hecho concreto o



presupuesto establecido en ley por la persona o sujeto pasivo; y el temporal, se refiere al momento exacto en que se conforma la descripción del hecho que concretamente se ha realizado.

c) Base impositiva: Llamada base imponible y tiene una medida que el elemento de cuantificación. expresado económicamente, base para aplicar el gravamen y obtener la cantidad o cuota tributaria que el contribuyente o responsable pagará.

d) Tipo impositivo: Es el que se aplica a la base impositiva o imponible, para obtener la cuota tributaria o sea el impuesto a pagar en términos económicos.

e) Elemento cuantitativo: Llamado elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio destinado a cumplir la obligación tributaria. La Ley del Impuesto al Valor Agregado describe el elemento cuantitativo, que es el precio de la venta menos el descuento, al cual que se le puede adicionar cualquier otra suma.

f) Los obligados tributarios: Son los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, pero lo difícil es establecer en la ley quienes son los obligados tributarios y no se pueden generalizar en la realización del hecho generador. Derivado de lo anterior, se deben tomar de base las definiciones que incluye dicha ley.

g) Exenciones: Se da cuando el hecho generador no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto.

Las literales anteriores describen los elementos esenciales del Impuesto al Valor Agregado similares a otros impuestos como el Impuesto Sobre la Renta.



### **3.5. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos**

La ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos se regulan aspectos importantes con relación al aspecto tributario los cuales se desarrollan a continuación:

a) Elemento personal: este elemento está dividido en el sujeto activo, que es la administración tributaria como ente público acreedor del tributo; y el sujeto pasivo, que son los que emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto, en este caso, no es como lo que se describió en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en esta Ley es la emisión, suscripción u otorgamiento de documentos.

b) El hecho generador: Es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos, Artículo 2 regula "De los documentos afectos. Están afectos los documentos que contengan los actos y contratos siguientes:

1) Los contratos civiles y mercantiles.

2) Documentos otorgados en el extranjero, que hayan de surtir efectos en el país al tiempo de ser protocolizados, presentarse ante cualquier autoridad o citados en actuación notarial.

3) Documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con



bienes o sumas de dinero...

- 6) Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables...
- 9) La segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles..."

En la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos Artículo 3 "Del sujeto pasivo del impuesto y del hecho generador. El sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento."

La Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, en el Artículo 5 regula: "De las tarifas específicas. El impuesto a que se refiere este Artículo, resulta al aplicar las tarifas específicas a la base establecida en cada caso, para los documentos siguientes:

1. Auténticas de firmas, efectuadas por dependencias del Estado, Cada una Q. 10.00.
2. Auténticas de firmas en el exterior, cada una, el valor equivalente en moneda nacional a diez dólares de los Estados Unidos de América...
6. Índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales, por cada hoja de papel. Q. 0.50.



7. Actas de legalización notarial de firmas o documentos. Q. 5.00.

8. Poderes:

a. Generales, la primera hoja del testimonio. Q. 10.00.

b. Especiales, la primera hoja del testimonio Q. 2.00.

9. Cubiertas de testamentos cerrados. Q. 200.00.

10. Patentes: ...

b. Extendidas por el Registro Mercantil:

1. Para empresas individuales. Q. 50.00.

2. Para Sociedades mercantiles. Q. 200.00...

16. Promesas de compra venta de inmuebles. Q. 50.00.

17. Testimonios de las escrituras públicas de constitución, transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles en la primera hoja. Q.250."

El Artículo 6 contempla: "De la tarifa específica del impuesto de papel sellado especial para protocolos. Establece un Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, con una tarifa

especifica de diez quetzales (Q.10.00) por hoja.”

- c) **Base impositiva:** mide el hecho generador y puede ser variable, es el valor sobre el que se calcula el valor de impuesto a pagar.
- d) **Tipo impositivo:** es el que se aplica a los actos y contratos, según el valor que consta en los documentos, para obtener la cuota tributaria o el impuesto a pagar expresado en términos económicos.
- e) **Elemento cuantitativo:** llamado elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio destinado a cumplir la obligación tributaria; este lo describe la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, es el valor de los actos y contratos afectos.
- f) **Los obligados tributarios:** Son los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, la ley los determina indicando que son los que emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos conforme al hecho generador.
- g) **Exenciones:** Se da cuando el hecho generador no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto según el Artículo 10. “De las personas exentas. Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por:
  - 1) El Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas, cuando el pago del impuesto les corresponda.



2) La Universidad de San Carlos de Guatemala y otras universidades autorizadas para operar en el país...”

También están exentos según el Artículo 11. “Actos y contratos exentos. Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos, en los siguientes casos:

1. Todos los contratos y documentos que contengan actos gravados con el Impuesto al Valor Agregado, independientemente de quien los realice y tenga o no la calidad de contribuyente de dicho impuesto.
2. Los recibos o comprobantes de pago por sueldos, viáticos, gastos de representación, aguinaldos, prestaciones laborales...”

El Artículo 12. “De las operaciones bancarias y bursátiles. Están exentas del impuesto las operaciones de los bancos, sociedades financieras, almacenes generales de depósito, aseguradoras, reaseguradoras y afianzadoras y en bolsa de valores...”

2. Las operaciones de toda clase con el Banco de Guatemala y las que se hagan a través de la bolsa de valores...”

El Impuesto Sobre la Renta tiene relación con otras leyes como se ha descrito en este capítulo, conocerlo y aplicarlo implica también aplicar otras leyes, tal complejidad conlleva que muchos contribuyentes la entiendan y apliquen incorrectamente, lo que en materia tributaria trae como resultado reparos por parte del ente fiscalizador que es la administración tributaria. Hacen falta textos o documentos, incluso criterios de SAT que orienten y aclaren



la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, para evitar no solo reparos sino también procesos penales por defraudación tributaria.





## CAPÍTULO IV

### 4. Ley de Actualización Tributaria

Las cámaras empresariales como ciertos sectores de poder económico y todos los entes productivos, comerciales e industriales condicionan la economía y por ende los impuestos; ante esa situación y por presiones extranjeras en el año de 2012, se concretó una reforma fiscal que tuvo como consecuencia la emisión del Decreto Legislativo número 10-2012, que incluye el Impuesto Sobre la Renta, en el libro I. A la vez, derogó el Decreto número 26-92, Ley de Impuesto Sobre la Renta.

La Ley derogada del Impuesto Sobre la Renta, por el tiempo que tenía de vigencia ya había superado muchas deficiencias que en su inicio tenía. No se puede decir lo mismo del nuevo Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, que incluye reformas a otras leyes de índole tributario. Como toda ley, ha atravesado el camino de las inconstitucionalidades y de las reformas. A continuación, un extracto de la exposición de motivos.

“La ley vigente que regula el ISR ha sufrido reformas que ha dejado un texto desordenado, contradictorio, con omisiones, que erosionan significativamente las bases de recaudación del impuesto, y que no está de acuerdo con el desarrollo de las actividades económicas, comerciales y financieras como consecuencia del proceso de la globalización económica”. Lo anterior distorsiona la realidad, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, no era un texto desordenado, por el contrario, era clara y precisa en los procedimientos.



En cambio, la nueva Ley de Actualización Tributaria erosionó la recaudación, ya que el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de 31% disminuyó al 25%, situación que benefició a los sectores económicos del país, lo que, si es cierto, es que ya no se acoplaba a las condiciones económicas actuales.

“La propuesta propone una redacción ordenada y sistemática, para facilitar la comprensión y garantizar su cumplimiento. Es moderna porque, entre otras características, contiene normas internacionales, precios de transferencia, normas de subcapitalización, conceptos de establecimiento permanente y de residente. La equidad se hace efectiva mediante la ampliación de las bases imponibles; grava ingresos que actualmente no tributan; amplía el ámbito de aplicación subjetivo, precisa con claridad los contribuyentes y los agentes de retención.”

Conforme lo anterior, la Ley es innovadora en ciertos aspectos, por ejemplo: clasifica las rentas y cada una tiene su propio hecho generador; sin embargo, se considera que los precios de transferencias deberían legislarse en otro Decreto de forma más amplia, conforme a las condiciones internacionales y así regular la creación de infraestructura para la administración tributaria y capacitar al personal a un nivel internacional en materia tributaria, compuesto con los mejores profesionales, para poder llevarlo a cabo. Pero esta situación no les conviene a los poderes económicos porque afectaría sus consorcios, ya que tendrían que tributar.

“En el ISR se da prioridad a la forma de pago por medio de retenciones, en línea con los sistemas modernos de recaudación. Este nuevo ISR introduce un diseño dual de imposición sobre la renta, pues es una mezcla de dual nórdico con el impuesto uniforme (o “fiat”). Grava



cada categoría de renta en forma separada o cedular, la renta de actividades lucrativas, la renta personal vinculada al esfuerzo del trabajo, la renta ligada a la inversión (capital) gravada a una tasa reducida. Con este diseño, se logra gravar la globalidad de la renta territorial de forma balanceada, mediante tipos impositivos apropiados al origen de cada tipo de renta.”

Lo descrito en el párrafo anterior de la exposición de motivos es verídico, a excepción, de los modernos sistemas de recaudación, que con el avance de la tecnología ya no existen, lo anterior se debe a que la administración tributaria no ha modernizado los sistemas computarizados, únicamente se han mejorado, lo cual no está conforme los actuales avances informáticos.

#### **4.1. Breve historia del Impuesto Sobre la Renta**

El Impuesto Sobre la Renta fue establecido en el año 1798, por el Primer Ministro inglés William Pitt, con el fin de obtener los fondos para hacer la guerra a Francia y se abolió en el año 1816. En los Estados Unidos se estableció desde los tiempos de la Colonia, como un gravamen a los ingresos de las personas físicas. En América Latina aparece este tributo entre los años 1920 y 1935. Los primeros países en establecerlo fueron Brasil en 1923, México en 1924 (después de un primer intento en tal sentido en la llamada "Ley del Centenario" de 1921), Colombia en 1928 y Argentina en 1932.

En Guatemala, es muy extensa la historia, está llena de acontecimientos que cambiaron el destino del país, no escapa lo relacionado con los tributos. El primero es cuando aparece el Impuesto Sobre la Renta denominado Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas



Lucrativas, denominación similar a la actual, el cual aparece cuando se da la depresión en el año de 1929 que afectó los ingresos obtenidos de su principal producto, el café y en menor grado los del banano; luego con la Segunda Guerra Mundial afectó las exportaciones, la dependencia de esos productos hacia que cualquier baja repercutía en los ingresos públicos, sin embargo, a pesar de los acontecimientos sucedidos en ese entonces se tuvo la madurez en el país para implementar el Impuesto Sobre las Utilidades, también las exenciones afectaban los ingresos públicos en las importaciones, en esos años no hubo cambios trascendentales en los tributos excepto el Impuesto Sobre la Renta ya indicado; lo antes descrito fue una situación muy similar a la actual, ya que existen muchos sectores que están exentos y con privilegios que no pagan Impuesto Sobre la Renta.

El segundo acontecimiento ocurrió bajo el período de Ydígoras Fuentes, cuando llega a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del Impuesto Sobre la Renta. El Ejecutivo planteó al Congreso una propuesta de Ley del Impuesto Sobre la Renta que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF, de la prensa y la resistencia de los congresistas. Estos factores, aunados a la inestable situación política, postergaron la discusión del proyecto de ley.

En 1962, Ydígoras Fuentes, envió al Congreso una nueva versión del proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, la que finalmente se aprobó con el Decreto 1559, que entro vigencia el uno de julio de 1963, la escala impositiva era progresiva, desde cinco por ciento si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales, a pesar que la población era menor y por ende las necesidades eran menores, se tributaba un 37% y en la actualidad es del 25% a pesar que la población es mucho mayor, pasa los 16 millones y las necesidades son



demasiadas; lo anterior es la respuesta de la crisis que atraviesa el Estado de las limitaciones que tiene para cumplir lo preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala que es el bien común.

#### **4.2. Impuesto Sobre La Renta en la Ley de Actualización Tributaria**

El objeto de este impuesto esta sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, especificadas en la ley, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Su aplicación esta en afectar al impuesto todas las rentas obtenidas en todo el territorio nacional; conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala, el territorio nacional está integrado por suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos y la zona contigua del mar adyacente al mar territorial.

La Ley de Actualización Tributaria regula las categorías de rentas según la procedencia, siendo estas las siguientes:

- a) Rentas de las Actividades Lucrativas
  
- b) Rentas del Trabajo
  
- c) Rentas de Capital y las Ganancias de Capital.

Las anteriores rentas se liquidan en forma separada, pero las rentas obtenidas de los que no son residentes en Guatemala, se gravan conforme a dichas rentas. "Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales o entidades

vinculadas fiscalmente, el precio de transferencia, dentro del marketing empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenece a un mismo grupo empresarial o a una misma persona, mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios. Entre ambas empresas, una le puede vender a la otra a un precio diferente al mercado, superior o inferior a dicho precio, esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Las normas sobre precios de transferencia tratan por tanto de evitar que empresas vinculadas o relacionadas (casa matriz y filiales) manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de tal forma que aumenten sus costos o deducciones o disminuyan sus ingresos sometidos a tributación, este concepto conocido como principio de plena competencia o concurrencia ha sido adoptado por la mayoría de las economías del mundo y en particular por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En la administración tributaria los precios de transferencia se utilizan para determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que por su carácter internacional (transaccional) importador, exportador, tienen divisiones en varios países. “Si todos los gastos del grupo se originan en un país que tiene una carga fiscal o esta es alta y la venta se produce en otro que no tienen imposición o que tienen una menor carga fiscal, el beneficio obtenido no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida, en otras palabras, un grupo puede aprovechar el control que tienen sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuesto a uno con menor nivel, por ello la legislación de precios de transferencia centra su atención de forma especial sobre las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando una de las partes tienen domicilio fiscal en uno de los territorios



conocidos como paraísos fiscales.”<sup>28</sup>

Lo que busca la administración tributaria es comparar precios de los grupos empresariales transnacionales con los del mercado o grupos empresariales del mismo tipo de actividad económica y comercial, a efecto que en Guatemala pague lo justo tributariamente y no se convierta el país en un paraíso fiscal.

De acuerdo a lo antes descrito, en Guatemala el tema de los precios de transferencia aparece insípidamente por primera vez, dentro de la legislación tributaria guatemalteca con el Decreto número 10-2012 y sus reformas del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria con el nombre de Normas Especiales de Valoración entre Partes Relacionadas, del Artículo 54 al 67; el cual debería tener su propia ley especial, para que la administración tributaria pudiera tener infraestructura y recurso humano capacitado internacionalmente, para poder aplicar los precios de transferencia, por ser un tema muy amplio y especial; tomando en consideración que se está en un mundo globalizado y Guatemala está perdiendo ingresos tributarios por este concepto, porque muchas empresas que funcionan en el país son transnacionales.

El Impuesto Sobre la Renta, regula el principio de libre competencia que consiste en el precio o monto para una operación determinada que partes independientes acordaron en condiciones de libre competencia en operaciones comparables a las realizadas.

Las facultades de la administración tributaria es comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con el principio de libre competencia y realizar los ajustes cuando la valoración acordada entre las partes resulte en una menor

---

<sup>28</sup> Hernández Vásquez, Olga y Ángela Justo Alonzo. Documento de precios de transferencia. Pág. 1.



tributación en el país o un diferimiento de imposición. El ámbito objetivo de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas, alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período que realiza la operación y en los periodos siguientes.

Los métodos para aplicar el principio de libre competencia son:

- a) Método del precio comparable no controlado: que valora el precio del bien o servicio entre personas relacionadas, al precio o características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables.
- b) Método del costo adicionado: que consiste en incrementar el valor de la adquisición o costo de producción de un bien o servicio, al margen habitual en operaciones similares del contribuyente con personas o entidades independientes.
- c) Método del precio de reventa: que consiste en sustraer del precio de venta o servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones similares con personas o entidades independientes.
- d) Métodos para la valoración de importaciones o exportaciones de mercancías, el que contiene: 1) Importaciones: el precio de las mercancías no puede ser superior a su precio, con base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen y 2) Exportaciones: el precio de las mercancías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque.



La Administración Tributaria está facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza si la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieren adoptado personas independientes y la estructura de aquella operación, tal como se presenta, impide determinar el precio de transferencia. En la Ley de Actualización Tributaria el Artículo 6 regula: "Concepto de residente. Se consideran residentes para efectos tributarios:

- 1) La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres días durante el año calendario...
  - b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país...
- 2) También se consideran residentes:
  - a) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tenga residencia habitual en el extranjero en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas...
  - b) Personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionario o empleados de entidades privadas...
  - c) Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala, que



desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares...

- 3) Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifican... y cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:
- a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
  - b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.
  - c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.”

Lo descrito en las literales anteriores es parte de los cambios significativos que tiene la Ley de Actualización Tributaria, ya que anteriormente no estaba regulado lo relacionado con personas extranjeras que tenían operaciones en Guatemala y no tenían ningún domicilio, negocio o similar y por ende no les podía fiscalizar, por lo que fácilmente no pagaban Impuesto Sobre la Renta.

La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 7, indica: “Concepto de establecimiento permanente. Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

- a) Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades...



- b) Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión...
- c) Se considera que existe un establecimiento permanente cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento...
- d) No se considera que existe establecimiento permanente en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala...”

La Ley de Actualización Tributaria delimita lo que es un establecimiento permanente, es una innovación, ya que la Ley anterior no lo contemplaba, razón por lo que dejaba de percibir tributos pues no se ajustaba a la realidad actual. En Guatemala existen empresas transnacionales que operan y que por la falta de regulación en muchas ocasiones generaban rentas y no pagaban Impuesto Sobre la Renta.

#### **4.3. Rentas de actividades lucrativas**

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, tiene reguladas las Rentas de Actividades Lucrativas y los distintos elementos de la relación jurídica tributaria, son los siguientes:

- a) Elemento personal: está dividido en el sujeto activo que es la administración tributaria como ente público acreedor del tributo; y los sujetos pasivos en la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 12 regula: “Contribuyentes del Impuesto. Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, residentes en el país que obtengan rentas afectas... Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: Los fideicomisos, Contratos en participación, Copropiedades,



Comunidades de bienes, Sociedades irregulares, Sociedades de hecho, Encargo de confianza, Gestión de negocios, Patrimonios hereditarios indivisos, Sucursales o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operen en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”

- b) El hecho generador: Es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; que es la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional; actividad lucrativa es la combinación de unos o más factores de producción, con el fin de transformar, comercializar, transportar, o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.
- c) Base impositiva: mide el hecho generador, el que puede ser variable, a su vez, mide la capacidad económica en forma abstracta. En esta ley se manifiesta muy bien la variabilidad, ya que los contribuyentes a sus rentas les aplican las deducciones que les permiten la ley para determinar la base impositiva sobre la cual se aplica el tipo impositivo, es de acotar que su manifestación es matemática.
- d) Tipo impositivo: es el que se aplica a la base impositiva o base imponible para obtener la cuota tributaria o sea el impuesto a pagar; el tipo impositivo es del 25%; este porcentaje es menor al tipo impositivo del 31% que regulaba la ley anterior; aunque no es parte del tema que se trata, ha incidido en la disminución de la recaudación de los años 2015 y 2016.
- e) Elemento cuantitativo: Llamado elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio destinado a cumplir la obligación tributaria, al aplicar a la base impositiva el tipo impositivo



obtiene el impuesto a pagar, expresado de forma económica en unidades monetarias, valor que el contribuyente sacrifica de su patrimonio para cumplir su obligación tributaria, ya que este impuesto es directo.

- f) Los obligados tributarios: Son los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, establecidos por el Código Tributario, y el sujeto pasivo si esta afiliado al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, no existe el agente de retención que le retenga; pero si está afiliado en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sus compradores (clientes) son sus agentes de retención, quienes al pagar o acreditar a dicha sociedad, están obligados legalmente a retener un porcentaje del Impuesto Sobre la Renta, quienes deben pagarlo al sujeto activo que es la administración tributaria, en este régimen no existe agente de percepción.
  
- g) Exenciones: son hechos o situaciones que realizadas o llevadas a cabo el hecho generador no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto por disposición de la misma ley, siendo estas las rentas que obtengan los entes que se destinen exclusivamente a fines no lucrativos y a las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país.

#### **4.4. Rentas del trabajo en relación de dependencia**

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, regula las rentas del trabajo, que contiene los distintos elementos de la relación jurídica tributaria y se relaciona con el derecho laboral que regula principios irrenunciables por los trabajadores en la relación que tienen con los patronos o sea empleadores quienes son los obligados de realizar los descuentos para que cada trabajador



pague el impuesto correspondiente. Los elementos son los siguientes:

- a) Elemento personal: este elemento está dividido en el sujeto activo que es la administración tributaria como ente público acreedor del tributo; y los sujetos pasivos que son las personas individuales, residentes en el país que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.
- b) El hecho generador: Es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; lo constituye 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.
- c) Base impositiva: mide el hecho generador y la capacidad económica en forma abstracta, tiene una medida y puede ser variable; se manifiesta muy bien la variabilidad, ya que los contribuyentes a sus rentas les aplican las deducciones que le permite la ley para determinar la base impositiva sobre la cual se aplica el tipo impositivo, el que también es variable, según los rangos que se preceptúan en este régimen, cabe acotar, que se manifiesta de forma matemática.
- d) Tipo impositivo: se aplica a la base impositiva o base imponible, para obtener la cuota tributaria o impuesto a pagar, está establecido en dos rangos, dentro de los cuales debe estar contenida la base impositiva, el primero es de un quetzal a Q300,000.00 y su tipo impositivo es del cinco por ciento y el segundo es de Q300,001.00 en adelante, este último tiene un importe fijo de Q15,000.00, más un tipo impositivo del siete por ciento del excedente de la renta imponible.



El Régimen de Rentas del Trabajo, eliminó la planilla por crédito fiscal, que se deducía de Impuesto Sobre la Renta determinado; en opinión de muchos contribuyentes, contribuyó a que ya no pidieran factura en las compras que realizan y en la actualidad eso es correcto; también evito que muchos contribuyentes declararan facturas que no les correspondían y dedujeran crédito fiscal del impuesto a pagar para disminuirlo; además se eliminaron deducciones por gastos médicos, por un lado injusto, ya que el contribuyente se enferma y realiza un gasto, por el otro, fue muy atinado, ya que habían contribuyentes que incluían gastos médicos que no eran del núcleo familiar, disminuyendo la base impositiva y el impuesto a pagar; el Régimen de Rentas del Trabajo, trajo consigo que el trabajador pagara más impuesto, mientras que las entidades que tienen actividades lucrativas obtienen grandes ganancias y tributan poco.

- e) Elemento cuantitativo: Llamado elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio destinado para cumplir la obligación tributaria que se obtiene de aplicar a la base impositiva el tipo impositivo y como resultado se obtiene el impuesto a pagar, expresado de forma económica en unidades monetarias, es la parte que el contribuyente sacrifica de su patrimonio para cumplir su obligación tributaria, ya que es un impuesto directo.
- f) Los obligados tributarios: Son los contribuyentes o sujetos pasivos; no hay responsables salvo que alguien tenga un mandato con representación, podría actuar como un responsable.

La persona individual tiene 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, es el único obligado tributario ante la administración tributaria.



En este régimen existe el agente de retención, que son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes (trabajador), están obligados legalmente a retener el Impuesto Sobre la Renta de asalariados y pagárselos al sujeto activo que es la administración tributaria, en este régimen no existe agente de percepción.

- g) Exenciones: son hechos o situaciones que realizadas o llevadas a cabo, el hecho generador no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto que está contenida en la misma ley; las rentas exentas son las indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o incapacidad, indemnización por tiempo servido de trabajadores del sector público y privado, remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales, aguinaldo el 100%, bonificación anual y pensiones, jubilaciones o montepíos.

#### **4.5. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital**

El Decreto 10-2012 y sus reformas, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, libro I, regula las rentas de capital y pérdidas de capital, es algo nuevo que incluye, pero cabe aclarar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta derogada, incluía solamente las ganancias y pérdidas de capital. Los elementos son los siguientes:

- a) Elemento personal: dividido en el sujeto activo que es la administración tributaria como ente público acreedor del tributo; y en la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 85. "Contribuyentes. Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título. Para los efectos de este título, se consideran entes o patrimonios, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de



bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operen el país y demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”, son las mismas instituciones que contempla el régimen de las Rentas de las Actividades Lucrativas.

b) El hecho generador: Es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; que es la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.

c) Base impositiva: es la que mide el hecho generador, tiene una medida y puede ser variable, a su vez, mide la capacidad económica en una forma abstracta; en esta ley no se manifiesta muy bien la variabilidad, ya que los contribuyentes obtienen rentas fijas mensuales a las que no les aplican las deducciones, puede que las únicas deducciones son las pérdidas de capital, que les permiten determinar la base impositiva sobre la cual se aplica el tipo impositivo, es de acotar que su manifestación es matemática.

d) Tipo impositivo: se aplica a la base impositiva o base imponible, para obtener la cuota tributaria o el impuesto a pagar; este régimen tiene dos tipos impositivos, para las rentas de capital mobiliario e inmobiliario el 10% y en la distribución de dividendos, ganancias y utilidades el cinco por ciento.

e) Elemento cuantitativo: Llamado elemento cuantificante, expresa el límite del patrimonio



destinado a cumplir la obligación tributaria, se obtiene cuando el contribuyente luego de aplicar a la base impositiva el tipo impositivo determina un impuesto a pagar, expresado de forma económica, en unidades monetarias, lo cual es la parte que el contribuyente sacrifica de su patrimonio para cumplir su obligación tributaria, ya que este impuesto es directo.

f) Los obligados tributarios: Son los contribuyentes o responsables, es el que realiza el hecho imponible, con capacidad contributiva, según la norma legal tributaria y sufre una disminución económica en su patrimonio por ser un impuesto directo. En la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 47 desarrolla: “Agentes de retención. Actúan como agentes de retención las rentas gravadas por esta sección, los siguientes:

1. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en este libro, en el código de comercio y otras Leyes.
2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas, las municipalidades y sus empresas.
3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes.
4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operen el país y demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen



rentas afectas.”

Los agentes de retención son los sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener una parte, como pago a cuenta de tributos y este debe pagarlo al sujeto activo que es la administración tributaria; en este régimen no existe agente de percepción.

- g) Exenciones: son hechos o situaciones que realizadas o llevadas a cabo, el hecho generador no se realiza ni origina el nacimiento de la obligación tributaria de pagar el impuesto por disposición de la ley; siendo estas: los subsidios otorgados por el Estado y sus instituciones, las ganancias de capital de enajenación de bienes inmuebles de uso personal del contribuyente y las ganancias de capital, rentas de capital o pérdidas de capital establecidos expresamente por leyes que crean entidades descentralizadas y autónomas.





## CAPÍTULO V

### **5. Los regímenes que contempla el Impuesto Sobre la Renta en la Ley de Actualización Tributaria**

Este capítulo tratará explícitamente sobre los regímenes que contempla el Impuesto Sobre la Renta, según el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, relacionado con la doctrina y leyes que están en la legislación guatemalteca, con el objetivo de dar a conocer la nueva estructura de la ley, como se adapta a los cambios económicos y la legislación en materia tributaria vigente.

#### **5.1. Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

La Ley de Actualización Tributaria, regula el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, estableciendo que la naturaleza jurídica pertenece al derecho tributario, que es una rama del Derecho. En este régimen es al que más se afilian los contribuyentes en el Impuesto Sobre la Renta, por su importancia se deben considerar ciertos aspectos que se describen a continuación:

##### **a) Las rentas y el capital**

Existe una dificultad en delimitar el capital y la renta, para superar dicha dificultad se exponen dos teorías, la primera es la teoría de la renta-producto: la "...renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital. La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo".<sup>29</sup> "La renta es todo aquello en que haya

---

<sup>29</sup> Villegas. Op. Cit. Pág. 533.

aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computado también aquellos bienes que hayan sido consumidos.”<sup>30</sup>

Conforme lo descrito en el párrafo anterior, en la Ley de Actualización Tributaria en el Régimen Sobre las de Utilidades de Actividades Lucrativas, Artículo 20 contempla: “Renta bruta. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas”; a dichas rentas la misma ley condiciona lo que le es deducible e indica que debe ser indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas; al realizar las deducciones, la renta bruta se convierte en una renta neta que aumenta el capital, tal como lo expone la teoría de la renta-producto.

La otra teoría es la renta-incremento patrimonial, que es “... todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.”<sup>31</sup>, lo anterior está contemplado en el Impuesto Sobre la Renta, regulado en distintos tipos de rentas.

Para determinar la renta debe efectuarse un balance, estableciéndose la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en períodos distintos; para reflejar el ingreso total ganado durante un periodo en el cual se deben considerar las siguientes rentas: “a) el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de Esa suma; b) el valor de la actividad de consumo de la persona; c) el incremento en el valor

---

<sup>30</sup> **Ibíd.** Pág. 534.

<sup>31</sup> **Ibíd.** Pág. 533.

del activo poseído durante el período. ...la suma de esos tres términos debe igualar la renta considerada como suma del consumo más incremento neto del patrimonio en el período”<sup>32</sup>, las dos teorías mencionadas “constituyen los polos entre los cuales se mueven los conceptos legales de la renta imponible...”<sup>33</sup>, este aspecto también está regulado en el Impuesto Sobre la Renta, puesto que al reconocer distintos tipos de rentas cada una tiende a ser renta imponible previo a las deducciones que se le efectúan, según lo estipula dicha norma.

La teoría anterior está considerada en la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 4: “Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca, independiente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta... Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realiza toda o parte de esa actividad...” y el Artículo 20. “Renta bruta. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas...” Al comparar lo descrito anteriormente, con la teoría renta-incremento patrimonial, ambas tienen similitud, considerando que contemplan todas las rentas provenientes de cualquier tipo de ingreso.

Actualmente los sistemas han evolucionado de la teoría de la renta-producto a la teoría de la renta-incremento patrimonial. En Guatemala, estas teorías se distorsionan, debido a que hay entidades como sociedades anónimas, que tienen una actividad económica y supuestamente obtienen rentas lícitas; cuando la administración tributaria, les realiza auditoría, determina que crean ingresos y gastos, que trasladan a otras entidades en una cadena que es utilizada

---

<sup>32</sup> *Ibíd.* Pág. 534.

<sup>33</sup> *Ibíd.* Pág. 535.

para defraudar al fisco; también las utilizan para aparentar ingresos donde se utiliza dinero que proviene de actividades ilícitas; por lo que las teorías objeto de estudio no existen o son distorsionadas.

#### b) Deduciones

Doctrinariamente se puede indicar que "... son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora (ello genéricamente considerado, y salvo las excepciones legales de ciertas deducciones que no respondan al concepto enunciado). Tales gastos si son admitidos por la ley y en las condiciones que está determinada, deben ser restados a las "ganancias brutas" obtenidas en el período y que – según vimos- son el producto de sumar ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtiene"<sup>34</sup>, lo anterior lo contempla el Impuesto Sobre la Renta, ya que las deducciones deben tener como requisito el conservar la fuente productora.

La Ley de Actualización Tributaria, Artículos 21 y 22 considera dichos costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, detalla los gastos que pueden ser deducibles de la renta bruta para establecer la base imponible y cada gasto tiene su propia particularidad.

c) Regulaciones específicas del Régimen de Utilidades de Actividades Lucrativas relacionadas con la emisión de facturas especiales y las rentas presuntas de los profesionales.

---

<sup>34</sup> *Ibíd.* Pág. 556.



En este régimen las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad conforme al Código de Comercio, pueden emitir facturas por cuenta del vendedor de bienes o prestador de servicios reteniendo el Impuesto Sobre la Renta correspondiente. En relación con las rentas presuntas de profesionales, este caso se da cuando un profesional percibe rentas o cobra por los servicios prestados a sus clientes pero no está inscrito como contribuyente en la administración tributaria o esté inscrito y no haya presentado sus declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, según la Ley se presume salvo prueba en contrario, que obtienen en el ejercicio de su profesión liberal una renta imponible de Q30,000.00, disminuye el 50% cuando tenga menos de tres años de graduado o sea mayor de 60 años.

Regula las actividades de construcción, lotificaciones, tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios: la ley regula la forma de como los contribuyentes deben determinar sus ingresos y los métodos para registrar los costos. Las actividades de construcción, lotificaciones, tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios, el abogado tiene participación cuando existen trámites como licencias de construcción o en la existencia de un proceso administrativo; también participa el notario, cuando se efectúan promesas de compra venta escrituras de compra-venta de los bienes inmuebles.

Deberes formales: Los contribuyentes que obtienen rentas, deben presentar a la administración tributaria, declaración jurada y pago anual del Impuesto Sobre la Renta, que es la liquidación definitiva anual.

d) Relación del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas con la legislación guatemalteca.



La Ley de Actualización Tributaria contempla el Régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas, el que se relaciona con el marco jurídico guatemalteco que no es de índole tributario, como describe en la Constitución Política de la República de Guatemala al indicar cómo está compuesto el territorio nacional, lo cual es contemplado en la Ley de Actualización Tributaria, en el Impuesto Sobre la Renta, que indica que quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, lo anterior conforme al principio de territorialidad.

La Ley de Actualización Tributaria Régimen de Actividades Lucrativas contempla en el Artículo 10, el hecho generador de las rentas provenientes de actividades lucrativas de personas individuales, jurídicas entre otras, dichas personas son instituciones reguladas en el Decreto Ley número 106, Código Civil, Artículo 8 que regula: “La capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad...” también indica en el Artículo 15: “son las personas jurídicas el Estado, Municipalidades, Iglesias de todos los cultos, la Universidad de San Carlos y demás instituciones de Derecho Público creadas o reconocidas por la Ley...” En este régimen en el Artículo 12, regula los sujetos pasivos, que son instituciones jurídicas que también están reguladas en el Decreto Ley número 106, Código Civil, por mencionar algunos: la comunidad de bienes, Artículo 116, las copropiedades, Artículo 485 y gestión de negocios, Artículo 1605.

La Ley de Actualización Tributaria, regula la obtención de rentas y deducibilidad de gastos; para tal efecto, los contribuyentes en su actividad económica, en algunos casos tienen que suscribir contratos, dentro de lo utilizados están los regulados en el Código Civil, como: la promesa que se utiliza en la enajenación de bienes inmuebles o derechos reales que debe de inscribirse en el Registro de la Propiedad Código Civil, Artículo 1680; se relaciona con las



actividades de construcción, lotificaciones, proyectos inmobiliarios, reguladas en la Ley de Actualización Tributaria Artículos 34, 35 y 35 "A", el mandato que puede otorgarse con representación o sin ella, regulado en el Código Civil, Artículo 1686; es utilizado por los contribuyentes para efectuar tramites o gestiones administrativas ante la administración tributaria; el arrendamiento por el cual una de las partes se obliga a dar en uso o goce una cosa a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce, según Artículo 1880 del Código Civil y contrato de servicios profesionales por medio del cual los profesionales pactan honorarios y condiciones los cuales pueden ser suscritos con bufetes profesionales de abogados y firmas de auditorías.

Los contratos se relacionan con la deducibilidad de gastos regulada en la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 21, en la que la factura es el respaldo del gasto y que describe las especificaciones que el contrato estipula y que deben cumplir, además, se puede comprobar que no sobrevalore el gasto y así disminuir la ganancia, sin embargo, los contratos proporcionan información del valor y periodicidad de servicio y a la vez, son como un doble control.

El Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, tiene instituciones que se relacionan con la Ley de Actualización Tributaria, como lo es el Artículo 12 que regula como sujetos pasivos a personas individuales o jurídicas, que el Código de Comercio en el Artículo 2, incluye a las personas individuales como comerciantes, que ejercen en nombre propio y con fines de lucro; y el Artículo 10 regula las sociedades mercantiles, que son personas jurídicas, siendo las siguientes: la sociedad colectiva, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima y sociedad en comandita por acciones que tienen su propia personalidad jurídica y están



inscritas en el Registro Mercantil; la sociedad más frecuente en el país es la Sociedad Anónima, la que por medio de una actividad económica ejercen actividades lícitas que le generan rentas gravadas.

El citado Código, Artículos 12 y 14 también incluye los bancos, aseguradoras y análogas, bolsa de valores, entidades mutualistas, que aunque se rigen por leyes y disposiciones especiales, son personas jurídicas que tiene relación con el Impuesto Sobre la Renta, ya que en ocasiones tienen actividades como pago de intereses en las cuales retienen dicho impuesto.

Los contratos mercantiles regulados en el Código de Comercio que se relacionan con las actividades económicas que realizan los contribuyentes y con la Ley de Actualización Tributaria, entre los más utilizados están:

- a) Los fideicomisos regulados en los Artículos 766 al 769 del Código de Comercio, se relacionan con los Artículos 34, 35 y 35 "A" de la Ley de Actualización Tributaria.
- b) Los contratos en participación regulados en el Artículo 861 del Código de Comercio, se relaciona con el Artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria.
- c) Ventas contra documentos regulado en el Artículo 692 del Código de Comercio, se relaciona con el Artículo 10 numeral 4 y Artículo 21 numeral 1 de la Ley de Actualización Tributaria.
- d) Contrato de suministro regulado en el Artículo 707 del Código de Comercio, se relaciona



con el Artículo 10 numeral 4 y Artículo 21 numeral 1 de la Ley de Actualización tributaria.

e) Contrato estimatorio regulado en el Artículo 713 del Código de Comercio, se relaciona con el Artículo 42 de la Ley de Actualización Tributaria.

f) Contrato de cuenta corriente regulado en el Artículo 734 del Código de Comercio, se relaciona con el Artículo 10 numeral 4 y Artículo 21 numeral 1 de la Ley de Actualización Tributaria. Este contrato es similar al contrato atípico de crédito en cuenta corriente.

La Ley de Actualización Tributaria regula la obtención de rentas y deducibilidad de gastos, en muchos casos los contribuyentes en su actividad económica tienen que suscribir contratos, los cuales están regulados en el Código de Comercio. Cabe aclarar que los contratos no respaldan el gasto o el ingreso de un contribuyente, para efectos fiscales únicamente proporcionan información que permite a la administración tributaria establecer las condiciones pactadas y por ende qué beneficios obtendrán u obligaciones cumplirán.

El Impuesto Sobre la Renta, contenido en la Ley de Actualización Tributaria, en los Artículos 40, 42, 47, 52 y 53 se refiere a los que se refiere a los obligados a llevar contabilidad completa y se relaciona con el Código de Comercio Artículos del 368 al 381, que en su parte conducente indica que los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble, usando los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales según el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, se refiere a las normas internacionales de contabilidad, también se refiere a la obligación de llevar el libro de inventarios, de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados que es parte de la contabilidad.



Estados que es parte de la contabilidad.

g) La Ley de Derechos de Autor y Derechos conexos, Decreto 33-98, del Congreso de la República de Guatemala, regula en los Artículos 18 y 19 lo que comprenden los derechos morales y patrimoniales que protegen la paternidad, la integridad y el aprovechamiento de la obra, el cual es inalienable, imprescriptible, e irrenunciable; y en el Artículo 15 regula que se consideran obras todas las reproducciones en el campo literario, científico y artístico cualquiera que sea su modo o forma de expresión, siempre que constituyan una creación intelectual original. Lo anterior se relaciona con el Impuesto Sobre la Renta contenido en la Ley de Actualización Tributaria, Artículo 33 que se refiere a la amortización de activos intangibles, que es el costo de adquisición de los activos intangibles, tales como derechos de autor y derechos conexos, dicha amortización se da en un período de cinco años.

h) Ley de Propiedad Industrial, Decreto 57-2000 del Congreso de la República de Guatemala, que protege el estímulo y fomento a la creatividad intelectual; en su regulación considera conceptos, según Artículos 4. "Terminología. Denominaciones de origen: todo nombre geográfico, expresión, imagen o signo que designa o evoca una región, una localidad o un lugar determinado que identifica un producto como originario de esa región, localidad o lugar determinado... Diseños industriales: comprende tanto los dibujos o modelos de utilidades... Expresiones, o señales de publicidad: toda leyenda, anuncio, frase, combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar... Emblemas: un signo figurativo que identifica y distingue a una empresa a un establecimiento mercantil o una identidad. Expresiones, o señales de publicidad: toda leyenda, anuncio, frase, combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar... Indicaciones geográficas: identifican a un producto como originario de un país, o



de una región, o una localidad de ese país... Marca: es todo signo denominativo, figurativo, mixto, tridimensional, olfativo, sonoro o mixto, que sea apto para distinguir los productos o servicios de otros similares en el mercado... Nombre comercial: signo denominado o mixto, con el que se identifica y distingue una empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.... patente: el título otorgado por el Estado que ampara el derecho del inventor o del titular con respecto a una invención...”; 71 que establece el derecho sobre el nombre comercial y 91 que regula materia que no constituye invención.

Conforme al párrafo anterior dichos conceptos también están contenidos pero no tienen definición en la Ley de Actualización Tributaria, tal como lo regula el Artículo 33: “Amortización de activos intangibles. El costo de adquisición de los activos intangibles efectivamente incurridos, tales como derechos de autor y derechos conexos marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas, denominaciones de origen, patentes y diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos...” entre otros conceptos, dicha amortización consiste en el registro como gasto el valor de adquisición de los activos intangibles en un período de cinco años.

## **5.2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas**

El Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, regula los Regímenes de Actividades Lucrativas, dentro del cual está regulado el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas: “Consiste en subdividir el monto imponible de cada contribuyente en partes o escalones, que pueden ser iguales o desiguales, y aplicar sobre cada uno de éstos, en forma creciente, un porcentaje.

En consecuencia, contribuyentes con distintos montos imponible están sometidos a los mismos porcentajes hasta la concurrencia del mismo monto imponible, y son aplicados mayores alícuotas únicamente sobre los escalones superiores. De ahí que los contribuyentes de mayor riqueza están gravados con las mismas alícuotas que los de menor riqueza sobre los escalones iguales de los respectivos montos imponible; para aplicar una alícuota promedio más elevada con relación a los primeros es necesario imponer porcentajes marginales altos sobre los escalones mayores, por lo que podría desincentivar las actividades económicas. Hay que cuidar que la renta gravada después del pago del impuesto no sea inferior al costo marginal necesario para producirla, a efectos de evitar el desaliento del esfuerzo productivo.”<sup>35</sup>

Lo descrito en el párrafo anterior, lo contempla el Impuesto Sobre la Renta, en el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas al determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas, a las que se les aplica el tipo impositivo conforme el rango de las rentas que especifica la ley. Los rangos de renta imponible mensual de un quetzal a Q30,000.00, no tiene un importe fijo, solamente un tipo impositivo del cinco por ciento sobre la renta imponible y los rangos de renta imponible mensual de Q30,000.01 en adelante tiene un importe fijo de Q1,500.00 y un tipo impositivo del siete por ciento sobre el excedente de Q30,000.00.

El Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, está conforme la doctrina antes citada, ya que subdivide la base imponible en rangos que están en forma creciente, a las que se le aplica el tipo impositivo; por lo que los contribuyentes con distintos montos imponible están sometidos a los mismos porcentajes y bases imponible.

<sup>35</sup> García Vizcaíno. **Op. Cit.** Tomo II. Pág. 68.



Este régimen es simple, ya que no tiene deducciones de gastos y no existe ninguna relación con otras leyes; sin embargo, tiene ciertas particularidades a considerar en la forma de pago del impuesto, ya que los contribuyentes al emitir facturas a sus clientes, estos actúan como agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta y no están afectos de retención cuando la base imponible es menor a Q2,500.00.

Los contribuyentes pueden pedir autorización a la administración tributaria para hacer pagos directamente en cajas fiscales del Impuesto Sobre la Renta, a efecto que no les realicen retenciones. Los deberes formales que tienen en este régimen los contribuyentes es la presentación de una declaración mensual para el pago del impuesto y una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el año.



## CONCLUSIONES

- 1) La tributación históricamente ha venido evolucionando hasta la actualidad, sin embargo, lo que no ha cambiado es que los contribuyentes siempre tratan de no pagar impuestos a pesar de que la legislación intenta estar acorde a la realidad actual estableciendo tributos justos y equánimes, incluyendo definiciones y clasificación de los tributos que otorgan la facilidad en el pago, especialmente ha promulgado normas reglamentarias que desarrollan el contenido de las normas tributarias ordinarias con mucha claridad y precisión.
- 2) En el país existen principios constitucionales y ordinarios que son elevados a la norma jurídica, que pueden hacer valer los contribuyentes en su defensa cuando sus derechos establecidos en las leyes tributarias han sido vulnerados, por lo que el ciudadano tiene plena garantía de que sus derechos no son violados en ningún momento y que si así fuera hay instancias que pueden ampararlo.
- 3) Las leyes tributarias en Guatemala, actualmente se han venido modernizando, adaptándose a distintos cambios económicos y tecnológicos; lo que conlleva que cada ley contenga sus propios conceptos y definiciones, sobre todo la descripción de su propio hecho generador. Lo anterior permite al contribuyente tener mejor relación con el sujeto activo acreedor del tributo y cumplir mejor sus obligaciones tributarias.
- 4) En la actualidad el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, contempla las rentas de actividades lucrativas, el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, las rentas del trabajo y las rentas



de capital y ganancias y pérdidas de capital, que se regulan de forma que el contribuyente puede conocer la conceptualización, tal es el caso del hecho generador, los periodos de imposición, el tipo impositivo, los aspectos formales a cumplir pero que aún no puede aplicarlos por ser nuevos y porque muchos no han sido desarrollados en el reglamento de dicha ley ni por el ente recaudador que es la administración tributaria.



## RECOMENDACIONES

- 1) Se debe inculcar en la conciencia de los contribuyentes el pago de impuestos justos y equánimes y de la necesidad de que el Estado debe recaudarlos para que pueda cumplir con el fin supremo que es el bien común, también, que se cuente con las facilidades para pagarlos conforme las herramientas informáticas actuales y que las leyes poseen reglamentos que desarrollan aspectos procedimentales para una mejor comprensión y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 2) Cada contribuyente al cumplir sus obligaciones tributarias se le debe instruir que existen derechos que le protegen, siendo estos los principios constitucionales y cuando estos le son vulnerados puede hacerlos valer en su defensa, situación se da cuando la entidad administrativa tributaria no se los considera en su beneficio, para ello existen instancias superiores como la Corte de Constitucionalidad, la Corte Suprema de Justicia, entre otros órganos que lo amparan en su defensa y le dan la protección constitucional.
- 3) La administración tributaria como sujeto activo del Impuesto Sobre la Renta, debe emitir criterios de carácter general en el ámbito tributario, en el que integre las disposiciones constitucionales y las distintas leyes tributarias y divulgarlo ampliamente, utilizando los medios tecnológicos que existen en la actualidad que permita al contribuyente una mejor interpretación de la ley y mejorar la conciencia tributaria para el cumplimiento de sus obligaciones.
- 4) Por medio del Reglamento del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria y por criterios institucionales de la administración



tributaria, se debe desarrollar casos prácticos de actividades empresariales relacionados en materia tributaria, en las que se den a conocer a los contribuyentes la correcta aplicación del hecho generador, los periodos de imposición, el tipo impositivo, los aspectos formales a cumplir y evitarle así el cobro de impuestos, multas e intereses por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria por impuestos que han dejado de pagar por desconocimiento y que a la vez, dichos pagos sean justos y conforme a la ley.



## BIBLIOGRAFÍA

BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo y Amelie Nathalié Martinez Alarcon. **Código Tributario**. 1ª ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Mayte, 2012.

CANO LÉMUS, Evelín Licely. **Nociones esenciales de derecho constitucional**. 1ª ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Mayte, 2012.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Tomo I y II. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2009.

Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala: (s. E.), 2007.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**. 3ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Editora e Impresora Abeledo Perrot, S. A, 2008.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Editora e Impresora Abeledo Perrot, S. A, 2008.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 4ª ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Comunicación gráfica, 2006.

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

HERNÁNDEZ VÁSQUEZ, Olga y Ángela Justo Alonzo. **Documento de precios de transferencia**. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales. España: (s. E.) 2012.

PEREZ DEL ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario, parte general**. 15ª ed. Barcelona, España: Ed. Aranzadi, S. A. 2005.

SOLER, Oswaldo. **Derecho tributario, económico – sustancial – administrativo – penal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. la Ley, S. A, 2002.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo único. 5ª ed. Buenos aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.

[www.rae.es](http://www.rae.es) (Consultado: 15 de enero 2016).

[www.muniguate.com](http://www.muniguate.com) (Consultado: 23 de febrero de 2016).

### Legislación:

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

**Código Civil**. Decreto Ley número 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la



República de Guatemala, 1964.

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

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

**Ley de Derecho de Autor y Derechos Conexos.** Decreto número 33-98, Congreso de la República de Guatemala, 1998.

**Ley de Propiedad Industrial.** Decreto número 57-2000, Congreso de la República de Guatemala, 2000.

**Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Decreto número 20-2006, Congreso de la República de Guatemala, 2006.

**Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.** Decreto número 04-2012, Congreso de la República de Guatemala, 2012.

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

**Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos.** Decreto número 37-92, Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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

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

**Ley del Impuesto Sobre Inmuebles.** Decreto número 15-98, Congreso de la República de Guatemala, 1998.