

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

**CAUSAS Y EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN REGÍMENES DE  
TRIBUTACIÓN DE PROFESIONALES ANTE LA SUPERINTENDENCIA  
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**MIGUEL ANGEL TOMA ROMERO**

**GUATEMALA, MAYO DE 2018**

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

**CAUSAS Y EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN REGÍMENES DE  
TRIBUTACIÓN DE PROFESIONALES ANTE LA SUPERINTENDENCIA  
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**MIGUEL ANGEL TOMA ROMERO**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

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:	Licda.	Dora René Cruz Navas
Vocal:	Licda.	Blanca Estela Osorio Sagastume
Secretaria:	Licda.	Dilia Agustina Estrada García

**Segunda Fase:**

Presidente:	Licda.	Nancy Lorena Paíz García
Vocal:	Lic.	Juan Ramiro Toledo Alvarez
Secretario:	Lic.	José Luis De León Melgar

**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

3

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 29 de octubre de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, VICTOR DAVID MENDOZA PEREZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
MIGUEL ANGEL TOMA ROMERO, con carné 9411708,  
 intitulado CAUSAS Y EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN RÉGIMENES DE TRIBUTACIÓN DE PROFESIONALES  
ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

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



Fecha de recepción 29 / 10 / 2015

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala

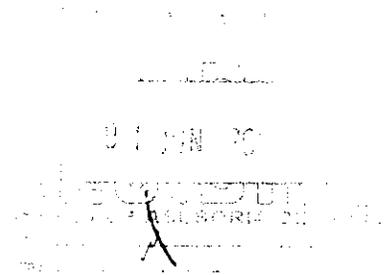


Víctor David Mendoza Pérez  
7ª avenida 3-73, zona 9, Ciudad de Guatemala  
Teléfono: 42487965



Guatemala, 31 de mayo de 2017.

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



Apreciable licenciado:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis de el bachiller Miguel Angel Toma Romero, la cual se titula "CAUSAS Y EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN DE PROFESIONALES ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"; declarando expresamente que no soy pariente del bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre aspectos tributarios actuales, relacionados con los regímenes de tributación contenidos en la ley del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales el bachiller no solo logró comprobar la hipótesis, sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con el tema investigado. La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

D

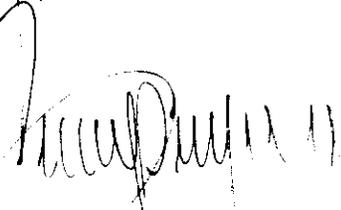
Victor David Mendoza Pérez  
7ª avenida 3-73, zona 9, Ciudad de Guatemala  
Teléfono: 42487965

- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda tributar adecuadamente; con el objeto de evitar una tributación incorrecta que afecten económicamente a los contribuyentes y evitar sanciones innecesarias por parte del ente investigador.
- f) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- g) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

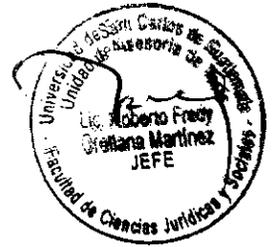
En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

Firma

  
Asesor de Tesis  
Colegiado No. 6212

ESTADO GUATEMALA  
Ministerio de Educación Superior, Ciencia y Tecnología  
Calle 13-01, Zona 13, Ciudad de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 05 de abril de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MIGUEL ANGEL TOMA ROMERO, titulado CAUSAS Y EFECTOS DE LA INSCRIPCIÓN EN REGÍMENES DE TRIBUTACIÓN DE PROFESIONALES ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/cpchp.





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Tu infinito amor me dio vida nueva, ahora me permites la oportunidad de alcanzar esta meta profesional, sabiendo que la justicia y el derecho es el fundamento de tu trono, a ti sea la honra y la gloria por siempre.
- A MIS PADRES:** Miguel Toma y Celia Del Pilar Romero Mazariegos, representan ejemplo de esfuerzo y dedicación, gracias por sus sabios consejos, siempre llevaré en mi corazón que seguir a Dios es lo mejor.
- A MI ESPOSA:** Alba Alsira Polanco Aguilar, compañera idónea que Dios puso en mi camino, brindándome su apoyo en todo momento.
- A MIS HIJAS:** Merlin Anabella, Areli Elisabet, Sara Leticia y Cesia Eunice, representan bendición e inspiración para mi vida.
- A MIS HERMANOS:** Marco Antonio, Juan y Gloria Elizabeth, con especial cariño.
- A MI AMIGO:** Fredy Orlando Sajquim Barrios, sus consejos y principalmente su ejemplo de vida, me han enseñado que Dios es fiel y cuida de sus hijos.
- A MIS MAESTROS:** Quienes en esta etapa de mi vida, influyeron y generaron con sus lecciones y experiencias para que me formara como una persona competente y preparada para los retos que me depara la vida; a todos y a cada uno de ellos mi cariño, admiración y agradecimiento por compartir el pan del saber.
- AL LICENCIADO:** Victor David Mendoza Pérez, por el apoyo incondicional brindado en la elaboración del presente trabajo.



**A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, porque un día me abrió las puertas para poder superarme y culminar mis estudios superiores.

**A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, mi agradecimiento por ser parte de mi formación profesional.



## ÍNDICE

Pág

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

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. Definición de derecho tributario.....	6
1.3. Características del derecho tributario.....	7
1.4. Codificación.....	8
1.5. Autonomía.....	11
1.6. División del derecho tributario.....	14
1.6.1. Derecho tributario material.....	15
1.6.2. Derecho tributario formal.....	16

### CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	17
2.1. Definiciones doctrinarias de tributos.....	17
2.2. Definición legal de tributo.....	18
2.3. Característica de tributo.....	18
2.4. Clasificación de los tributos.....	19
2.5. Fuentes del derecho tributario.....	19
2.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	23
2.5.2. La ley.....	25
2.5.3. Los reglamentos.....	27
2.5.4. Jurisprudencia.....	28

### CAPÍTULO III

3. Relación jurídico tributario.....	31
--------------------------------------	----



	<b>Pág</b>
3.1. Definición doctrinaria de relación jurídica tributaria.....	31
3.2. Definición legal de relación jurídico tributaria .....	33
3.3. Naturaleza de la relación jurídico tributaria.....	34
3.4. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	34
3.5. Sujetos del tributo .....	34
3.5.1. Sujeto activo.....	35
3.5.2. Sujeto pasivo.....	36
3.5.3. Contribuyentes.....	38
3.6. Hecho generador o hecho imponible.....	40
3.7. Base impositiva y tipo impositivo.....	41
3.8. Formas del Impuesto Sobre la Renta.....	43
3.8.1. Sistema indiciario.....	43
3.8.2. Sistema cedular o analítico.....	44
3.8.3. Sistema global o sintético.....	45
3.8.4. Sistema mixto.....	46
3.9. Sistema de tributación en el Impuesto al Valor Agregado.....	46
3.9.1. Régimen de pequeño contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado.	48

#### **CAPÍTULO IV**

4. Incumplimiento de la obligación formal.....	49
4.1. Sanción tributaria.....	50
4.2. Clasificación de las sanciones tributarias.....	51
4.3. Multas.....	53
4.4. Intereses y recargos.....	53
4.5. Incumplimiento de deberes formales.....	54
4.6. Sanciones accesorias.....	56
4.7. Graduación de las sanciones.....	56
4.8. Noción general de derecho tributario formal.....	57
4.9. La determinación tributaria.....	58
4.10. Formas de determinación.....	59



	<b>Pág</b>
4.10.1. Determinación por el sujeto pasivo.....	59
4.10.2 Determinación mixta.....	60
4.10.3 Determinación de oficio.....	60
4.11. Las facultades del ente fiscalizador.....	62

## **CAPÍTULO V**

5. Profesionales.....	65
5.1 Ejercicio profesional.....	68
5.2. El profesional como sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	69
5.3. Causas y efectos de la inscripción en los regímenes de tributación.....	70
5.4. Regímenes de tributación para los profesionales y su determinación.....	70
5.4.1. Régimen de pequeño contribuyente.....	71
5.4.2. Régimen de ingresos sobre actividades lucrativas.....	75
5.4.3. Régimen de asalariados.....	78
5.5. Obligaciones formales de los profesionales según el régimen de inscripción.....	80
5.5.1. Régimen de pequeño contribuyente.....	81
5.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.....	83
5.5.3. Régimen de asalariados.....	84
5.6. Consecuencias jurídicas por incumplimientos tributarios.....	84
5.6.1. Infracción.....	85
5.6.2. Sanciones por incumplimientos materiales.....	85
5.6.3. Sanciones por incumplimientos formales.....	88
<b>ANEXOS</b> .....	<b>93</b>
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA</b> .....	<b>101</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>103</b>



## PRESENTACIÓN

El trabajo tiene como sujetos de estudio, los profesionales egresados de las universidades, que al obtener ingresos por su trabajo liberal o en relación de dependencia, los convierte en contribuyentes en cualquiera de los regímenes de tributación; por tal razón, el objeto de estudio son los regímenes de tributación establecidos en la Ley de Actualización Tributaria y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y sus implicaciones tributarias establecidas en el Código Tributario, de cuya comprensión redundará el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y evitará consecuencias desfavorables y sanciones penales. El tema investigado es de tipo cualitativo, porque se estudian las diferentes leyes que pertenecen al derecho tributario y cuyo objeto es definir los hechos generadores, con el objeto de captar recursos para que el Estado cumpla sus fines.

El estudio de las causas y efectos que producen la inscripción en los regímenes de tributación de profesionales ante la Superintendencia de Administración Tributaria, se realizó en el municipio y departamento de Guatemala, en virtud que es donde se encuentra concentrada la mayor parte de profesionales y también se ubica el ente recaudador. La investigación representa un apoyo en el conocimiento y comprensión de las leyes tributarias, para los profesionales universitarios cuyos ingresos los obtienen de su trabajo personal en relación de dependencia o de manera independiente, incluso, para las personas en general que realizan actividades que constituyen hecho generador de los impuestos mencionados, por lo que redundará en una comprensión clara de las formas de tributación.



## HIPÓTESIS

En las leyes de índole tributario se encuentran contenidos los supuestos que dan origen al nacimiento de las obligaciones tributarias por parte de profesionales egresados de las universidades y que se desempeñan en relación de dependencia o en forma independiente. Una vez se cumple con el elemento material que da nacimiento a la obligación tributaria, los profesionales están obligados a cumplir con el pago de los impuestos ante el ente recaudador del estado y presentarse de la manera como se encuentra regulado en las normas tributarias guatemaltecas que le son aplicables; sin embargo, las constantes reformas a las leyes tributarias; la falta de divulgación de las obligaciones tributarias, la falta de interés de conocer el tema tributario por parte de los contribuyentes y la falta de orientación en el tema, inciden en el cumplimiento incorrecto del pago de los impuestos; además, el incumplimiento tributario ha llevado a sanciones económicas, afectando económicamente a los profesionales y contribuyentes.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Las personas individuales o jurídicas que producen rentas de fuente Guatemalteca, están obligadas al pago de impuestos; para su cumplimiento, pueden elegir la forma de tributación en cualquiera de los regímenes de tributación contenidos en la Ley de Actualización Tributaria y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Mediante la encuesta realizada se estableció que un alto porcentaje de profesionales egresados de las universidades y que generan rentas afectas al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, desconocen acerca de los regímenes de tributación y particularmente las causas y efectos que producen cada uno de ellos. Fue por ello que se abordó el tema, con el objeto de estudio de cada régimen, ya que desconocerlos conlleva consecuencias desfavorables. Los métodos utilizados para investigar fueron el hipotético deductivo, que permitió plantear la hipótesis que fue comprobada mediante la técnica de la encuesta, y cuya representatividad está indicada en los anexos.



## INTRODUCCIÓN

Los ingresos económicos que obtienen las personas individuales o jurídicas constituyen hecho generador del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, por lo cual resulta de mucha importancia el estudio de las leyes tributarias que regulan los cada uno de los aspectos que deben de cumplir los sujetos pasivos de la de la obligación tributaria, de esa cuenta, también la importancia del estudio de los regímenes de tributación al que pueden acogerse los profesionales que obtienen ingresos por su actividad laboral en relación de dependencia o en forma independiente. Cada uno de los regímenes de tributación están regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Actualización Tributaria, por lo que se hace necesario el estudio de estos cuerpos legales y de las reformas que estas leyes tuvieron, mediante la Ley denominada Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Aduanero, del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

El acopio que se hizo de estos cuerpos legales y de su análisis, redundará en el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y evitará cumplimientos tributarios inadecuados y consecuencias desfavorables para los contribuyentes. El estudio se divide en cinco capítulos, siendo el capítulo I que se refiere al derecho tributario; el capítulo II contiene lo relativo a tributos; el capítulo III contiene la relación jurídico tributario; el capítulo IV refiere los aspectos relativos al incumplimiento de la obligación formal; finalmente el capítulo V enfoca lo relativo a los profesionales, análisis de los diferentes



regímenes de tributación contenidos en las leyes tributarias y las causas de su incumplimiento.

Parte de la investigación está apoyada en el método analítico, con el cual se pretende determinar, que regímenes de tributación se encuentran contenidos en las leyes tributarias, en este sentido, se analizó la Ley del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, y en el estudio de su contenido se utilizó el método sintético. Para realizar un trabajo objetivo, se toma en cuenta que es de suma importancia el método inductivo, puesto que exige que se examinen primeramente las normas jurídicas, por lo tanto, las conclusiones se basan en la legislación vigente; con el método deductivo, podemos definir los efectos que se producen por la inadecuada aplicación de las leyes tributarias.

El objetivo de la investigación es contribuir con los contribuyentes de impuestos, en la interpretación, comprensión, aplicación y difusión de los regímenes de tributación y las consecuencias que producen por aplicación indebida de las normas tributarias. Si bien es cierto la investigación cumple con el objetivo de determinar las causas y efectos que producen la inscripción en los regímenes de tributación, y su lectura es recomendable para comprender de mejor manera el aspecto tributario en Guatemala; también es oportuno que acotar que el trabajo de investigación se realizó con base a las normas jurídico tributarias que actualmente se encuentran vigentes, en este sentido, se recomienda considerar las modificaciones a la ley que ocurran posteriormente a este trabajo.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

A través de la historia podemos observar la imposición de tributos para la subsistencia del Estado y la cobertura de las necesidades básicas de la población, cabe señalar que el derecho tributario por sus contenidos y fines, guarda similitud respecto al derecho financiero; en ese orden de ideas, es necesario resaltar los antecedentes históricos de los tributos, el cuerpo de leyes que rigen el derecho tributario, su autonomía y la división del derecho tributario, por lo que se abordan los distintos temas del derecho tributario empezando por su historia.

#### 1.1. Antecedentes históricos

Antiguamente, las haciendas presentan en cuanto a la obtención de los recursos una gran diversidad que impide considerarlas en forma orgánica. En términos generales, puede acotarse que las necesidades financieras se cubrían con prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, con rentas patrimoniales y por medio de monopolios estatales; sin embargo, prevalecieron los ingresos patrimoniales provenientes de bienes del dominio particular del monarca, tales como: minas y tierras. Por lo general, en esas épocas antiguas no se distinguía, entre patrimonio del Estado y el particular del soberano. También existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Pericles y en Roma en los años de Julio César. Se afirma que los griegos

conocían del impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios sobre gravámenes a los consumos y las ganancias. En Roma había diferentes tributos que han servido de antecedentes para formas impositiva actuales, tal es el caso de la vicésima *hereditatum* establecida en la época de Augusto.

En la edad media, los tributos perdieron su importancia dado que el patrimonio del Estado fue mezclado con el del soberano, que era la principal fuente de recursos, y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En esta etapa histórica se desarrolló el sistema de regalías, cuyas contribuciones debían realizarse al soberano a través de concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales; como ejemplo tenemos el derecho de acuñación de moneda o el de utilización de agua. Igualmente se publicaron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados servicios que éstos le prestaban. Aunado a lo anterior, los vasallos estaban obligados a prestar tributos para que se les permitiera ejercer profesiones o empleos, y para transitar determinadas rutas o cruzar puentes, por utilizar las tierras del señor feudal, entre otros, cuyas prestaciones no son estrictamente tributarias, sino vinculadas a la propiedad a la idea de propiedad del dominio señorial; o sea, productos derivados de la propiedad.

La formación paulatina de grandes estados ha motivado serias transformaciones en el sistema de ingresos públicos; de esa cuenta, para restaurar su poder venido a menos en la época feudal, donde el rey utilizó los privilegios feudales. Como señor percibía rentas de sus tierras y después utilizó un sistema que denominó ayudas para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir rentas en sus respectivos dominios; en lugar de ser

pagada por el señor, tal ayuda era percibida directamente por el rey, de parte de los habitantes de los diversos dominios señoriales. Estas ayudas fueron excepcionales, principalmente cuando era necesario reclutar soldados. Luego hubo un ejército estable, se tendió a darle carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de esta para recaudar cada año la ayuda, como ya lo hacía en los municipios. Puede concluirse que este sistema de ayudas feudales hizo nacer la concepción del impuesto moderno.

La concepción del impuesto tuvo variantes. Primitivamente, el impuesto se cimentaba sólo en la soberanía absoluta del rey, donde prevalecía una concepción el autoritarismo que predominó entre los siglos XVI y XVIII, lo cual despertó una resistencia de las clases acaudaladas, quienes eran más golpeadas por el autoritarismo.

“Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente. Surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos. Asistimos a notable decrecimiento de los recursos patrimoniales, y vemos que en el siglo XIX el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios. Pero en el siglo XX es dable observar un resurgimiento de los recursos patrimoniales vinculado al cambio de concepción del Estado. El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública

pasa a constituirse en fuentes de ingresos.”<sup>1</sup> Los antecedentes históricos acerca de los tributos dejan ver que la captación de recursos es importante para el desarrollo social; sin embargo, no debe entenderse que solamente un grupo o segmento de la población está obligado a su cumplimiento, sino, todos los ciudadanos de acuerdo a su capacidad económica deben contribuir, de tal manera que la autoridad del estado no debe ser discrecional, como antiguamente ocurrió.

“El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho.”<sup>2</sup>, esto es consecuente, ya que en el derecho civil se encuentran normas que son aplicables estrechamente con el derecho tributario, incluso las normas procesales civiles.

Respecto de la historia de los sistemas impositivos, la referencia es la siguiente; “... en la actualidad, estos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que los señores feudales percibían en la edad media y que, con modificaciones, evoluciones particularmente por los cambios sociales, dieron origen a los actuales tributos, pues varios gravámenes se basan en las prestaciones que exigían los señores feudales. En la edad media, nacieron los impuestos aduanales, al consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, cuya aparición fue en 1789 cuando en Inglaterra, en la edad media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra, de la renta de los capitales o de los productos que las industrias nacientes; el quinto lo trasladaron posteriormente a América, con un gravamen, cuando la misma

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 50.

<sup>2</sup> *Ibid.* Pág. 138.

fue conquistada. A partir del siglo V se observó una disipación gradual del comercio y de las grandes ciudades, que provocó cambios en la economía, en rural y rudimentaria, y se procuraba que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues ya no existía comercio, y fue en esta época que apareció en Europa la plaga del hambre.”<sup>3</sup>

Europa se encontraba dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas a dominio de un gran señor hipotéticamente ligado al rey, pero en la práctica era totalmente independiente de él, incluso podía ser su enemigo. Al lado de esos grandes señoríos aparecían algunas pequeñas propiedades que pertenecían a alguien independiente, propiedades que recibieron el nombre de alodios; que pertenecían a su dueño en propiedad absoluta y de la que podía disponer libremente.

“En estos derechos feudales, se encuentra el origen de diversos impuestos que actualmente existen, los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista, ya que el objetivo es proteger la industria nacional. Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos. Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días; así como los que gravaban el consumo, como lo es el Impuesto al Valor Agregado. La talla o pecho se

---

<sup>3</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 21.

convirtió en el impuesto a la propiedad territorial, conservado todavía en tiempo de la Revolución Francesa, dando origen al Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-.<sup>4</sup>

## 1.2. Definición de derecho tributario

Al definir el derecho tributario es importante hacer referencia a la similitud de su concepto con el derecho financiero y el derecho fiscal, los cuales pueden llegar a ser considerados como sinónimos; en ese sentido, es oportuno definirlos, empezando por el derecho financiero así: “El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado.”<sup>5</sup> “Es el conjunto de reglas y principios jurídicos que disciplinan la hacienda pública.”<sup>6</sup> De las definiciones anteriores se extrae que las normas de carácter financiero regulan todos los recursos públicos obtenidos por el Estado; asimismo, estatuyen las relaciones del entre el mismo Estado.

Por derecho fiscal se conoce que, “... es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado, y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”<sup>7</sup> Lo anterior, resalta las normas jurídicas como elemento importante para que haya recaudación de impuestos, en donde el Estado ejerce su potestad recaudadora frente a los particulares en su calidad de contribuyentes; además las normas que regulan la actividad estatal.

---

<sup>4</sup> *Ibid.* Pág. 27.

<sup>5</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 119

<sup>6</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario.* Pág. 26.

<sup>7</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal.* Pág. 13.

En cuanto al derecho tributario, "... es el conjunto de normas y principios del que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos."<sup>8</sup>; "es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan."<sup>9</sup> De lo anterior se extrae que, el derecho tributario comprende las normas jurídicas que definen las obligaciones tributarias, en virtud de una ley, que los ciudadanos tienen que cumplir con el Estado.

### 1.3 Características del derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho que se caracteriza porque no es estático sino cambiante, además de ser heterogéneo si lo comparamos con otras ramas del derecho, sus características son las siguientes.

- a) Coacción en la génesis del tributo: El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente; "... la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción, si el individuo no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente en su contra e incluso su actitud podrá ser considerada un ilícito penalmente sancionable, pero esa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones."<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Pág. 361.

<sup>9</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 137.

<sup>10</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 154.

- b) **Coacción normada:** La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza, como históricamente se había manejado, sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, en la facultad normativa, es decir, de dictar normas jurídicas creadoras de tributos que deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad. La vigencia de este principio genera las consecuencias siguientes: tipicidad del hecho imponible, distinción de los tributos en género, distribución de potestades tributarias, analogía y retroactividad.
- c) **Finalidad de cobertura del gasto público:** La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, siendo una cobertura inevitable, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia.
- d) **Capacidad contributiva:** Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas económicas, y conforme el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva.

#### **1.4 Codificación**

“Hacer o formar un cuerpo de leyes armónico y sistemático.”<sup>11</sup> En ese sentido, debe entenderse la palabra codificar como ordenar y sistematizar las normas jurídicas cuya armonía facilita su aplicación y estudio.

---

<sup>11</sup> Real Academia Española. *Diccionario de lengua española*. Pág. 391.

Según la doctrina, codificar es; "... crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas. Un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia pueden efectuar sus elaboraciones."<sup>12</sup>

La codificación puede ser de dos clases: codificación parcial y codificación total. La codificación parcial es cuando en un código se regula sólo una parte de la rama del derecho. La codificación total es cuando en un código se regula total e íntegramente la rama del derecho. Es decir; que cuando en una rama el derecho se encuentra codificado el código no siempre regula toda la rama, sino que algunas veces regula toda una rama del derecho y otras veces regula sólo una parte de una rama o institución del derecho.

El derecho tributario ha sido elaborado intensamente por la doctrina, y se han manifestado importantes tendencias a favor de la codificación. No obstante, estas tendencias, se han formulado algunas objeciones en contra de la codificación y que aún hoy suele escucharse; especialmente las siguientes: la multiplicidad de las situaciones fiscales impide su codificación; la acción fiscal debe inspirarse en criterios de oportunidad, y no es apta para plasmar normas rígidas contenidas en un código; y, la variedad de los preceptos fiscales impide someterlos a un esquema lógico. Sin embargo, tanto la doctrina

---

<sup>12</sup> Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 52.

administrativa como tributaria han reaccionado unánimemente en casi todos los países contras estas críticas. Se ha sostenido, con acierto, que lo que se trata de codificar no es la actuación tributaria del Estado, sino aquellos principios jurídicos que presiden esa acción y a los cuales el Estado debe ajustarse. Los principios codificados sirven de base o cimiento para la jurisprudencia; además, las normas codificadas orientan al legislador para acomodar sus mandatos a un sistema jurídico permanente; y que, en defecto de las normas particulares para cada grupo de impuestos, las normas codificadas constituirán el derecho común de los actos fiscales.

En Alemania tuvo lugar la primera codificación, a través del Ordenamiento Tributario del Reich, obra de Enno Becker, que fue sancionado en 1919, que concentraba todas las normas de orden sustancial y formal, tanto de carácter general como penal, pero sin detalle de los distintos gravámenes. Sobre la base del ordenamiento tributario alemán, México sancionó en 1939 el Código Fiscal de la Federación, que rigió hasta fines de 1966, ya que el 30 de diciembre de ese año se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación que contiene disposiciones sobre el ilícito tributario.

Brasil cuenta desde el 25 de octubre de 1966 con el Código Procesal Penal Nacional, Ley 5172 que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, pero no de ilícito tributario.

Estados Unidos y Francia cuentan con sus códigos fiscales, entre los códigos tributarios sancionados por otros países, se encuentra Perú, Bolivia, Uruguay, Ecuador, Venezuela, Chile y República Dominicana, entre otros.

En Guatemala, el 2 de octubre de 1991 entró en vigor el Código Tributario, mediante el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, norma de derecho público que rige las relaciones jurídicas tributarias que se originan de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria y a toda relación jurídica tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales. Actualmente consta de cinco títulos: disposiciones preliminares, obligación tributaria, infracciones y sanciones, procedimientos ante la administración tributaria y, contencioso administrativo.

Este cuerpo normativo reúne todo lo que jurídicamente concierne a esta rama del derecho. Su articulado, regula de manera concreta la forma de estructura y desarrollo del sistema tributario del Estado de Guatemala, implementado así disposiciones base de aplicación general a todos los tributos, impuestos, tasas, arbitrios, y de las relaciones que de la aplicación de las propias normas del derecho fiscal se ocasionen. Por tal razón, se afirma que el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es una norma base que desarrolla los supuestos esenciales bajo los cuales se debe estructurar el sistema de tributos del Estado de Guatemala.

### **1.5 Autonomía**

Diversas corrientes afirman que el derecho tributario es autónomo del derecho porque cuenta con todos los elementos para ser considerado por sí mismo autónomo, para

cumplir con esta característica, debe tener determinados elementos propios, que se enumeran a continuación.

- a) Legislación propia: El derecho tributario cuenta con su propia legislación en virtud que la Constitución Política de la República de Guatemala contiene artículos propios que son aplicables al derecho tributario; uno de ellos es el Artículo 239 que establece el principio de legalidad, cuya exclusividad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios corresponde al Congreso de la República de Guatemala y el otro es el Artículo 243, en donde se establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y que las leyes tributarias deben estar estructuradas conforme al principio de capacidad de pago; asimismo, cuenta con leyes ordinarias aplicables a relaciones tributarias.

Guatemala cuenta con el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que rige las relaciones jurídicas que se originen de los tributos; y las leyes tributarias específicas: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Código Aduanero Único Centroamericano, Ley Sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Ley del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos Internacionales, Ley de Tabacos y sus Productos, Ley del Impuesto de Solidaridad, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y Ley de Actualización Tributaria.

- b) Sus propios principios constitucionales: En la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentran contenidos principios que son aplicables al derecho tributario, básicamente son los siguientes: 1. Principio de legalidad, que lo encontramos en el Artículo 239 en el que designa al Congreso de la República de Guatemala la potestad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios. 2. Principio de no confiscación de bienes, que prohíbe privar a una persona de sus bienes para adjudicarlos al Estado; asimismo, la imposición de multas confiscatorias, es decir, imponer multas que superen los impuestos omitidos, Artículo 41. 3. Principio de capacidad de pago, establecido en el Artículo 243, que hace referencia a la capacidad económica que las personas deben tener para contribuir al Estado, y no imponerse la obligación de pagar tributos a personas sin capacidad económica, pues deben contribuir en proporción de lo que dispongan para ello los contribuyentes. 4. Principio de Irretroactividad. La Constitución Política de la República de Guatemala como norma suprema de Guatemala establece en su Artículo 15 que las normas no son retroactivas, salvo en materia penal cuando favorezca al reo, entendiéndose que las normas rigen hacia el futuro y también hacia el pasado, tomando como punto de partida la vigencia de la norma.

En el caso del derecho tributario, no es la excepción ya que el Artículo 66 del Código Tributario establece que las normas tributarias sancionatorias regirán hacia el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman y establezcan sanciones benignas, por lo anterior, debe entenderse que una norma rige siempre hacia el futuro y excepcionalmente aplicará al pasado cuando una sanción sea más benigna. 5. Prohibición de doble tributación, principio que lo recoge el Artículo 243. La doble o



múltiple tributación tiene lugar cuando coexisten dos autoridades fiscales y que el mismo impuesto lo cobre cada autoridad, nuestra legislación se refiere a la doble o múltiple tributación interna. 6. Principio de igualdad, el cual se encuentra establecido en Artículo 4 constitucional, que está asociado principalmente a la igualdad que debe guardarse entre contribuyentes, es decir, el trato debe ser igual, sin confundirse que esta igualdad se refiere a aspectos numéricos o aritméticos, la igualdad se aplica en el sentido de imponer cargas tributarias iguales a contribuyentes con capacidad contributiva análogas; asimismo, la igualdad que establece el Artículo 135 constitucional que todos los guatemaltecos debemos contribuir con los gastos públicos.

- c) Su propia doctrina. La autonomía jurídica no puede concebirse de manera absoluta. Cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria. En ese sentido se menciona la relación jurídico-tributaria, que es parecida a la que se encuentra en todos los ámbitos del derecho. Contiene conceptos como deuda, pago, proceso, infracción y sanción y otras, las que tienen igual significado en todo el ordenamiento jurídico, pero de diferente contenido en el derecho tributario.

### **1.6 División del derecho tributario**

El derecho tributario se divide en tres grandes ramas que son: 1. derecho tributario material, que estudia las normas sustantivas, 2. derecho tributario formal, que estudia lo concerniente a la aplicación de la norma material y, 3. derecho tributario procesal, que estudia lo relativo a los trámites administrativos.



### 1.6.1. Derecho tributario material

El derecho tributario material se encuentra contenido en las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, de cómo nace la obligación de pagar los tributos y su extinción; asimismo, analiza sus diferentes elementos. Es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.

Contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia, como hecho imponible. Además, sus normas establecen tácita o expresamente quién es el pretensor, quiénes son y quiénes pueden ser los obligados al pago, definidos como el sujeto activo, sujeto pasivo y capacidad jurídica tributaria, respectivamente. También abarca las circunstancias objetivas y subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma, como exenciones y beneficios tributarios. Comprende también el derecho tributario material, los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia, denominados elementos cuantitativos, así como los medios a través de los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculó a los sujetos de la relación, definidos como medios extintivos de la obligación tributaria. Por último, regula otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios.



### **1.6.2. Derecho tributario formal**

Es el complemento indispensable del derecho tributario material ya que contiene las normas que la administración tributaria utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague el tributo, y en su caso cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir; además, prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad.

Se ocupa, entre otras cosas, de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión tributaria de cobrar un importe tributario a una persona. Es entonces cuando surge el derecho tributario formal, porque tal sector normativo contiene las regulaciones en que se puntualiza, concreta y detalla cuáles son las vías de acción que el órgano tributario debe seguir para concretizar las previsiones generatrices abstractas. Es decir, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.



## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

Los tributos consisten en prestaciones que el Estado en virtud de su potestad, exige a los contribuyentes con capacidad contributiva para el sostenimiento de los gastos; dicha potestad debe estar regulada por normas jurídicas para evitar excesos, de ahí también la importancia de establecer las fuentes internas a través de la legislación propia, siendo la ley la fuente principal del derecho tributario, partiendo de la Constitución Política de la República de Guatemala, como la norma de mayor jerarquía.

#### 2.1. Definiciones doctrinarias de tributos

“Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, *Ius Imperium*, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>13</sup> “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”<sup>14</sup> De las definiciones anteriores, se extrae que son prestaciones comúnmente en dinero que las personas deben de pagar al Estado por virtud de una ley, los cuales son utilizados para cumplir con sus obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala. Entre las obligaciones que debe cumplir el Estado se encuentran: la salud, seguridad, combate a la pobreza, educación y vivienda, entre otros, es decir, para cubrir estas necesidades

---

<sup>13</sup> Villegas. Op. Cit. Pág. 67.

<sup>14</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. Pág. 250.



básicas. De esa cuenta, exige a los contribuyentes el pago de los tributos solamente en dinero, ya que así se encuentra establecido en el Artículo 9 del Código Tributario, imponiendo sanciones a quienes incumplen.

## **2.2 Definición legal de tributo**

La definición legal la encontramos en el Artículo 9 del Decreto número 6-91 del Código Tributario, el cual establece: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

## **2.3 Característica de tributo**

Una característica primordial del tributo es la obligatoriedad, pues son prestaciones pecuniarias y coactivas en virtud de la potestad del Estado de exigir los tributos, dicha obligación está vinculada con el ejercicio del poder estatal, cuyo límite formal es el principio de legalidad, es decir, la obligación debe ser en virtud de una ley, no hay tributo sin ley previa que lo establezca *nullum tributum sine lege* siendo esta su segunda característica, que los tributos deben estar establecidos en ley, y cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica, denominado hecho imponible, condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

La tercera característica establece que tributo es una prestación en dinero, siendo forzoso que así suceda, ya que nuestra legislación no contempla la tributación de otra manera

que no sea en dinero, establecido en el artículo nueve antes citado. Como cuarta característica, está la satisfacción de las necesidades públicas, entre ellas: educación, salud, vivienda, seguridad. Por último, la exigencia del tributo debe estar en congruencia con la capacidad económica, o sea que hay un tributo porque hay manifestación de una capacidad económica.

## 2.4 Clasificación de los tributos

1. Clasificación doctrinaria: Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en:
  - a) impuestos,
  - b) tasas y,
  - c) contribuciones especiales.
  
2. Clasificación legal: Se encuentra regulada en el Artículo 10 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala que textualmente establece: "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras."

## 2.5 Fuentes del derecho tributario

La palabra fuente proviene del latín *fons*, *fontis* que significa manantial que brota de la tierra, lugar donde brota el agua; el mismo sentido tiene, aplicado al derecho: fuente del derecho es el acto, el órgano, el fenómeno, donde brota el derecho; buscar la fuente de

una norma jurídica es buscar el punto por donde ha salido de las profundidades de la vida social para aparecer en la vida del derecho. En ese orden de ideas, las fuentes del derecho son los hechos, actos, doctrinas e ideologías que resultan determinantes para la creación, modificación o sustitución del derecho, tanto desde su perspectiva histórica, como de los mecanismos necesarios para la producción de nuevas disposiciones jurídicas.

“En la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla, en efecto, de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último, aplicase a los documentos: inscripciones, papiros, libros, etc., que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes. En este postrer sentido se dice, por ejemplo, que las Instituciones, el digesto, el Código y las Novelas, son fuente de derecho romano.”<sup>15</sup>

La doctrina clasifica las fuentes del derecho en: 1. históricas y vigentes; 2. materiales y reales; 3. formales; 4. directas e indirectas; y, 5. principales, subsidiarias y auxiliares.

Las fuentes históricas son documentos históricos que se refieren al derecho, antiguamente eran muy diversos, algunos pueblos estampaban sus leyes y contratos en papiros, pergaminos, tablillas de arcilla, reglamentos y/o tratados, es decir, que a través de esta fuente se pueden verificar los aportes históricos mediante manuscritos y cuerpos

---

<sup>15</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho tributario guatemalteco*. Pág. 98.

normativos que permiten analizar la historia del derecho y determinadas conductas, aprendiendo de ellas errores y cualidades, para implementar a través de su aplicación, un derecho más apto para nuestra realidad.

Las fuentes materiales o reales, se originan por problemas de la realidad histórica de los pueblos y que son regulados por el derecho, o sea que son los factores sociales, culturales, económicos que influyen en el contenido de una norma, es decir, que una norma carece de sentido y enfoque cuando no hay una realidad social.

En cuanto a las fuentes formales, constituyen los hechos o actos a los cuales se les atribuye una específica aptitud para crear normas jurídicas. Se considera que estas son las mismas fuentes directas. Pero, se les da esta denominación pretendiendo aludir a dos aspectos: primero a la fuerza o poder creador, por ejemplo: el poder legislativo, y segundo a la forma misma de la creación de ese poder, en el ejemplo la ley. Para algunos tratadistas solamente la ley es fuente formal del derecho y para otros, las fuentes formales son únicamente la ley y la costumbre.

Este sector doctrinal ha logrado imponer dicha opinión; no obstante, de acuerdo con la definición, son también formales la doctrina y la jurisprudencia; es decir, como fuentes formales debe entenderse la manifestación exterior de una voluntad dispuesta a crear derecho o bien como comúnmente se le denomina actividad creadora de normas, sin la cual el proceso formativo de un cuerpo legal no se vería finalizado. Asimismo, establecen los procesos a través de los cuales se crean nuevas normas legales, es decir, son los

pasos que el órgano legislativo debe adoptar para poder así exteriorizar la voluntad creadora del orden jurídico. En conclusión, existen dos funciones primordiales: la primera establece las reglas que deben observarse para crear y sancionar leyes; la segunda es una función restrictiva que al omitirse o transgredirse alguno de los parámetros previstos en la ley para la creación del derecho, este carecerá de validez, estableciendo así, un control de legalidad en la ejecución de los procesos legislativos.

Con respecto a las fuentes directas e indirectas, las primeras encierran en sí las normas jurídicas aplicables, como la ley o costumbre, se refiere a las fuentes jurídicas según contengan la norma en si mismas. Serán directas las que contienen, la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley, los reglamentos, las ordenanzas. Las fuentes indirectas, cuando, sin contener en si mismas las normas jurídicas, ayudan a interpretarlas, aplicarlas, producirlas, coadyuvan a su explicación y sirven para su conocimientos, por ejemplo la jurisprudencia, doctrina, principios generales del derecho, analogía y equidad.

Por fuentes principales, subsidiarias y auxiliares, se entiende al orden de importancia de las fuentes jurídicas. La fuente principal, de acuerdo a su acepción será aquella que es más considerable que las demás. Sin embargo, en derecho debemos usar la expresión como sinónima de fundamental; es decir, será principal aquella que sirve de fundamento a las demás, por ejemplo, la Constitución Política de la Republica de Guatemala y la ley. El ordenamiento jurídico guatemalteco, concretamente en el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial establece que la fuente del derecho es la lley; asimismo, el Artículo 2

del Código Tributario establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones que tengan fuerza de ley, los reglamentos emanados del organismo ejecutivo.

La pirámide de Kelsen, que representa gráficamente un sistema jurídico escalonado, y básicamente categoriza las diferentes clases de normas, ubicando un orden jerárquico en cuya cúspide se ubica la constitución de cada Estado; es decir, ubica escalonadamente las clases de normas con el propósito de distinguir la categoría superior en inferior. En este sentido, las fuentes del derecho tributario se estructuran en orden de su importancia.

### **2.5.1 Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución Política de la República de Guatemala es la fuente suprema del derecho, en lo que respecta al ámbito tributario, por lo que es considerada la fuente elemental que ha desarrollado el derecho fiscal, ya que a través de sus disposiciones se establecen los principios que van a regir la materia, las potestades del Estado para recaudar los tributos, la forma de imposición de los mismos y los mecanismos de defensa ante los parámetros tributarios impuestos. Se encuentra en la cúspide o parte más alta del sistema jerárquico de las leyes.

En otras palabras, es el elemento primigenio del derecho tributario, ya que proporciona los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra la disciplina legal en materia fiscal, otorgando de esta forma un

ámbito de seguridad normativo para el cumplimiento de las obligaciones públicas. en cuanto que sus disposiciones determinan la forma en que se debe estructurar el Estado, su forma de gobierno, la competencia conferida a los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas.

“La constitución, como documento jurídico en el cual son expuestos de manera orgánica los principios fundamentales del ordenamiento normativo de un país, es la más importante de las fuentes del derecho constitucional. En ella solamente son sistematizados los preceptos básicos que prescriben las normas de conducta social y de organización del poder. Esas normas constitucionales, atendiendo a su carácter genérico y flexible, son desarrolladas por la legislación reglamentaria con el propósito de prever las soluciones y satisfacer las necesidades esencialmente variables de la sociedad. Estas últimas complementan a la Constitución, aunque normalmente no son fuentes del Derecho Constitucional.”<sup>16</sup>

Es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que, si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto. No hay que olvidar que la Constitución Política de la República de Guatemala estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad e igualdad, que de ninguna ley tributaria puede desconocer.

Es así, que sus preceptos legales y deberes consagrados en la Constitución Política de

---

<sup>16</sup> Alberto Pereira-Orozco; Marcelo Pablo E. Richter. **Derecho constitucional**. Pág. 26.

la República de Guatemala, son de carácter supremo, esto se debe a que su observancia es obligatoria y sus disposiciones no pueden ser tergiversadas por ninguna ley o actividad de algún funcionario estatal; prevé dentro de su contenido un conjunto de límites o principios, por ejemplo, el principio de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, cuyo propósito es hacer que el poder estatal no se convierta en un poder arbitrario, que no se haga un mal uso del mismo, y que al mismo tiempo se beneficie a la comunidad, que no se actúe de forma anómala contra el ciudadano particular, y en definitiva que sea un poder donde la norma jurídica con sentido de justicia se encuentre siempre presidiendo su actuación.

El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece como deber cívico de parte de los guatemaltecos la contribución a los gastos públicos, tomando muy en cuenta los límites que la misma establece, los principios de capacidad de pago y de legalidad establecido en su Artículo 239 en donde preceptúa que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, el principio de doble o múltiple tributación con fundamento en el Artículo 243 y de no confiscatoriedad.

### **2.5.2 La ley**

Cuando nos referimos a la ley entendemos que abarca todas las normas de rango legal que emanan del poder legislativo, es decir, la dicta la autoridad competente que se manda o se prohíbe algo en concordancia con la justicia y para bien de los gobiernos y de los ciudadanos. "Es el acto emanado del Poder Legislativo sancionado conforme el

procedimiento establecido en la constitución a esos efectos.”<sup>17</sup>; quiere decir que para su creación, ineludiblemente debe de considerarse la Constitución Política de la República de Guatemala, y cuya inobservancia, conlleva a la inaplicabilidad de una norma jurídica. “Ley es fuente del derecho, tiene una tarea medular en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República, puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, que norma todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República.”<sup>18</sup>, es decir, que todo procedimiento debe observarse que no exista ninguna violación constitucional, de lo contrario procedería acciones de inconstitucionalidad.

El derecho tributario tiene su propia legislación, que constituyen la fuente directa para el derecho tributario, a continuación, los cuerpos normativos más comunes:

1. Código Tributario Guatemalteco contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
2. Ley de Actualización Tributaria según Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala y su Reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 213-2013.

---

<sup>17</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 67.

<sup>18</sup> Monterroso, Gladys. *Op. Cit.* Pág. 92.

3. Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y su Reglamento cuyo Acuerdo Gubernativo es el 5-2013.
4. Ley del Impuesto de Solidaridad, contenida en el Decreto número 73-2008, del Congreso de la República de Guatemala.
5. Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala y su Reglamento Acuerdo Gubernativo 425-2006.
6. Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos establecido en el Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.

### **2.5.3 Los reglamentos**

“Constituyen un elemento muy importante del derecho tributario; los reglamentos son emitidos por el Organismo Ejecutivo y se consideran de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su aplicación es la de desarrollar la ley no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma.”<sup>19</sup>; si bien es cierto, los reglamentos constituyen elementos importante

---

<sup>19</sup> Ibid. Pág. 95.

dentro de una legislación, deben limitarse a lo que se encuentre establecido en la ley, toda vez que son de rango inferior, y por tal motivo, no deben contravenir y suponer una superioridad a los establecido en las leyes.

En este mismo orden, "... son las disposiciones dictadas por el poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativo."<sup>20</sup> Los reglamentos constituyen disposiciones jurídicas de rango inferior a la ley, cuyo propósito no es contravenirla, sino desarrollarla. El Artículo 2 del Código Tributario, establece que los reglamentos constituyen fuente del ordenamiento jurídico, ubicándolo en orden jerárquica por debajo de las disposiciones constitucionales, las leyes y los tratados internacionales. Cabe indicar que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que son nulas las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

#### **2.5.4 Jurisprudencia**

"La jurisprudencia, en realidad, no viene a ser fuente formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal dictan los tribunales, muchas veces nos explican el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria."<sup>21</sup> Si bien es cierto que la

---

<sup>20</sup> García Vizcaino. *Op. Cit.* Pág. 157.

<sup>21</sup> Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 28.

jurisprudencia no es fuente directa del ordenamiento jurídico tributario, debe considerarse en el ámbito tributario, pues constituyen interpretaciones de las normas jurídicas. La jurisprudencia es la recopilación ordenada y sistematizada de las sentencias que dictan los tribunales de un país en el ejercicio de su función.

“La interpretación de la ley hecha por los jueces. Conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del derecho. La interpretación reiterada que el Tribunal Supremo de una nación establece en los asuntos que conoce.”<sup>22</sup> La jurisprudencia en Guatemala se considera una fuente formal que se utiliza para complementar la ley; a este respecto el Código Procesal Civil y Mercantil, dispone en sus Artículos 621 y 627 que, para sentar jurisprudencia, la Corte Suprema de Justicia, deberá emitir cinco fallos uniformes, no interrumpidos; asimismo, en el caso de la Corte de Constitucionalidad serán 3 fallos de igual manera.

“Algunos autores estiman que la jurisprudencia no es fuente del derecho, pero por lo que se refiere al derecho fiscal, no podemos negarle su influencia y destacar su importancia; toda vez que la mayoría de las reformas e innovaciones que se hacen a las leyes fiscales y reglamentos fiscales, han sido orientadas, motivadas o provocadas por los criterios que sobre determinados conceptos, han sostenido los tribunales, motivo por el cual se ha convertido de gran utilidad para el derecho fiscal.”<sup>23</sup>

De lo antes indicado, al estudiar el derecho tributario guatemalteco, encontramos que la

---

<sup>22</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 221.

<sup>23</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal I**. Pág. 69.



única fuente del derecho es la ley, la jurisprudencia se considera una fuente indirecta, en virtud que lo resuelto no modifica, crea o suprime una ley o una norma reglamentaria, siendo obligatorio su cumplimiento para las partes y no para terceras personas. En cambio los sistemas basados en el derecho anglosajón utilizados, entre otros, por Inglaterra, Gales, Irlanda, los Estados Unidos y Sudáfrica, se basan, sobre todo, en el análisis de las sentencias judiciales dictadas por el mismo tribunal o alguno de sus tribunales superiores y en la interpretación que en estas sentencias se dan a las leyes, por esto es que las leyes pueden ser ambiguas en muchos aspectos, ya que se espera que los tribunales las clarifiquen, es decir, sí constituyen fuentes del derecho para estos países que se basan en el derecho anglosajón.



## CAPÍTULO III

### 3. Relación jurídico tributario

La razón fundamental de la relación jurídico tributario, consiste en pagar una determinada cantidad de dinero, establecida previamente en ley, como también las obligaciones accesorias, es decir, el hecho generador que da nacimiento al cumplimiento de la obligación tributaria debe estar tipificado en ley.

#### 3.1 Definición doctrinaria de relación jurídica tributaria

Varios autores definen la relación jurídico tributaria de la siguiente manera: "Es la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares, contribuyentes o terceros, como consecuencia del ejercicio del poder tributario."<sup>24</sup> Esta definición abarca a las personas individuales y jurídicas que son responsables del cumplimiento de una obligación tributaria frente al Estado, y es precisamente el surgimiento del hecho generador, sea como contribuyente o responsable que surge la relación jurídica.

También la relación jurídica tributaria se enfoca en dos sentidos: "a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante, es decir, la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis, y una consecuencia jurídica, el mandato de pago tributario; b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación

---

<sup>24</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 67.

de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante, o sea, la realización o configuración del hecho imponible.”<sup>25</sup> Practicamente queda definido que el Estado es el sujeto activo de la relación jurídico tributario; sin embargo, el sujeto pasivo no será cualquier persona individual y jurídica, sino el que la ley designa.

“La doctrina moderna del derecho tributario tiene por objeto principal la llamada relación jurídica tributaria, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo, obligación de dar. No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses, suplementos de impuestos. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributarias, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria.”<sup>26</sup> “La relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo.”<sup>27</sup>

Las definiciones anteriores permiten indicar que la relación fundamental o vínculo principal de la relación jurídico tributaria consiste en pagar una cantidad de dinero por parte del sujeto pasivo, o sea la obligación de pagar un tributo previamente establecido en la ley, como única fuente del derecho tributario; naturalmente que al originarse una obligación de pagar un tributo, surgen otras obligaciones que en la doctrina se denominan

---

<sup>25</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 246.

<sup>26</sup> Jarach. *Op. Cit.* Pág. 367.

<sup>27</sup> Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 112.

accesorias; por ejemplo, la responsabilidad solidaria y otras obligaciones de carácter formal establecidas en la ley, entre ellas, presentar las declaraciones, aún y cuando no haya impuesto a pagar, informes, avisos y actualizaciones, es decir que el contenido de la relación jurídico tributario abarca diversos tipos de relaciones y no solo la obligación de pagar un tributo.

### **3.2 Definición legal de relación jurídico tributaria**

El ordenamiento jurídico de la República de Guatemala, trae inmersa la relación jurídico-tributaria, concretamente el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, establece: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Es importante enfatizar que la relación jurídico-tributaria surge como consecuencia del hecho generador, que nace al ocurrir un hecho material; así lo establece el Artículo 32 numeral 1) del cuerpo legal antes citado que regula: “Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto. 1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los



efectos que normalmente le corresponden”.

### **3.3 Naturaleza de la relación jurídico tributaria**

La naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria, doctrinariamente se conoce así: “a) es una relación de carácter personal y obligacional, b) comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado, c) es una relación simple no compleja que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero, d) es una relación de derecho y no una relación de poder.”<sup>28</sup>

### **3.4 Elementos de la relación jurídico tributario**

La relación jurídico-tributaria se compone de los siguientes elementos: 1) elemento personal, conformado por: a) sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria; b) sujeto pasivo, quien según la ley es el obligado a cumplir la obligación principal y las formales; 2) hecho generador, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal; y, 3) el hecho impositivo.

### **3.5 Sujetos del tributo**

Dentro de una relación jurídico tributario, intervienen el sujeto activo y el sujeto pasivo, en este orden, me refiero a ellos de la siguiente manera.

---

<sup>28</sup> Jarach. Op. Cit. Pág. 368.

### 3.5.1 Sujeto activo

El sujeto activo es uno de los elementos personales de la relación jurídico tributaria, siendo el Estado el titular de la potestad, quien actúa mediante uno de los poderes que integran el aparato estatal, el Organismo Legislativo; asimismo, su actuación es a través del poder ejecutivo, a quien delega la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos, y el Organismo Judicial quien se encarga de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación tributaria.

“Una parte de la relación jurídico tributaria creada por ley. La competencia para crear el tributo, para dictar el mandato es el poder legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés.”<sup>29</sup> “En las relaciones jurídico-tributarias, el sujeto activo de la obligación es el Estado, es decir, la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal.”<sup>30</sup> De tales definiciones es importante referir que el único sujeto activo del tributo es el Estado, quien se constituye en el acreedor del tributo, y con amplias facultades para ejercer un derecho en caso de incumplimiento.

El Artículo 17 del Código Tributario, establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Sin lugar a dudas, el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria, que mediante una ley exige el cumplimiento de la obligación tributaria al obligado frente a la norma jurídica.

---

<sup>29</sup> Valdés Costa, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pág. 330.

<sup>30</sup> Soler, Osvaldo H. **Derecho tributario**. Pág. 188.

### 3.5.2 Sujeto pasivo

Es el obligado a cumplir con el pago de impuestos, en este sentido, las definiciones doctrinarias siguientes: "... es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo;"<sup>31</sup> "... es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor contribuyente o un tercero."<sup>32</sup> Ambos autores coinciden en sus definciones, pues el sujeto pasivo es a quien le corresponde el cumplimiento de la obligación tributaria, conforme lo establece la ley, de lo contrario, surgen las sanciones por su incumplimiento.

Existen diversas posturas en cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria. "1) La primera corriente divide a los sujetos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por cuenta ajena) subdividiendo a estos ultimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. 2) Otra vertiene considera que que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. 3) Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluye al responsable como sujeto pasivo. 4) Otros autores afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo."<sup>33</sup>

Este mismo autor, opina lo siguiente: "a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien por mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como realizador

---

<sup>31</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de derecho tributario*. Pág. 332.

<sup>32</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 355.

<sup>33</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 255.

del hecho imponible, es un deudor a título propio. b) sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga en lugar de. c) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está al lado de.”<sup>34</sup>

En el Artículo 18 del Código Tributario se encuentra regulado que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. Por su parte, el Artículo 21 del cuerpo legal citado, preceptúa que son contribuyentes las personas individuales o jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria; asimismo, el Artículo 23 del mismo ordenamiento legal, establece que los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones de los deberes formales contenidos en el Código Tributario y leyes especiales, por ejemplo, cumplir con el pago del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, entre otros.

En cuanto a los responsables del cumplimiento de las prestaciones tributarias, el Artículo 25 del Código Tributario, preceptúa que es responsable la persona que sin tener el

---

<sup>34</sup> Villegas. Op. Cit. Pág. 255.

carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste; además, del cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en el Artículo 23 antes aludido. Dentro de los responsables de la obligación tributaria, según el Código Tributario, se encuentran los siguientes: 1. Artículo 26, los padres, tutores, administradores, representantes legales, mandatarios, síndicos. 2. Artículo 27, donatarios, legatarios, adquirientes de bienes, derechos o patrimonios personas individuales o jurídicas que adquieran empresa por fusión, absorción, los representantes de sociedades o empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra. 3. Artículo 28, agentes de retención o de percepción.

En resumen, en los Artículos 18 al 30 Código Tributario se encuentran enumerados los sujetos de la obligación tributaria, sea como contribuyentes o responsables en las situaciones previstas.

### **3.5.3 Contribuyentes**

“Es la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo. De manera que puede considerarse al contribuyente como el titular de la capacidad económica definida en el hecho imponible.”<sup>35</sup> Es decir, contribuyente es la persona que realizó un acto tipificado en la ley como hecho generador de un impuesto. “Estos son en consecuencia una categoría de sujetos pasivos tributarios a quienes conviene tal condición jurídica por la razón única de haber sido realizadores del elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria. Al resto de los

---

<sup>35</sup> Pérez Royo. *Op. Cit.* Pág. 141.



deudores o sujetos pasivos tributarios les es impuesta tal calidad jurídica por una razón siempre distinta de aquella por la que el contribuyente es tal, es decir jamás aquéllos realizan el elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria.<sup>36</sup> Quiere decir que contribuyente es la persona individual o jurídica cuyo acto realizado produjo un hecho generador del tributo, tipificado en la ley.

“Son contribuyentes los destinatarios legales del tributo o sujetos pasivos del tributo, que están obligados a pagarlo al fisco. Su obligación es a título propio, y se dan estas dos características: 1) a su respecto se configuró el hecho imponible; 2) deben cumplir, asimismo, con el mandato de pago tributario.”<sup>37</sup> Esta definición considera que el contribuyente no solamente es la persona en quien se configuró el hecho generador del impuesto, sino también debe cumplir con el pago; sin embargo, considero que el contribuyente es la persona que motivó el hecho generador, aunque el responsable del pago lo deba realizar un tercero.

La definición legal de contribuyente, se encuentra en el Artículo 21 del Código Tributario que regula: “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. Dichas definiciones convergen que el contribuyente resulta siendo la persona jurídica o individual que por mandato legal debe cumplir con las obligaciones tributarias, derivado del acaecimiento del hecho generador del tributo.” Esta norma refiere que contribuyente es quien realizó el hecho generador del impuesto.

---

<sup>36</sup> Jiménez González, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 232.

<sup>37</sup> García Vizcaino. **Op. Cit.** Pág. 325.



### 3.6 Hecho generador o hecho imponible

Hecho imponible; "... constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad, genera la obligación tributaria, en la medida en que no se hayan configurado hipótesis legales neutralizantes, exenciones y beneficios tributarios."<sup>38</sup> El aspecto legal es importante, ya que en la ley deben estar contenidas las conductas tipificadas como hecho generador de un impuesto, y al acaecer ese supuesto, nace el hecho imponible.

"El hecho imponible de una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley."<sup>39</sup> En las normas jurídico tributarias, deben estar contenidas las conductas tipificadas como hecho generador del impuesto, de lo contrario no hay nacimiento de ese hecho.

De acuerdo a lo regulado por el Código Tributario en el Artículo 31, el hecho generador o hecho imponible lo constituye el presupuesto establecido en la norma jurídica para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, que un tributo debe encontrarse tipificado en la ley para que nazca la obligación de pagarlo; es así que al realizarse ventas de bienes muebles e inmuebles o la prestación de servicios de cualquier naturaleza, debe pagarse el Impuesto al Valor Agregado, en

---

<sup>38</sup> García Vizcaino. *Op. Cit.* Pág. 310.

<sup>39</sup> Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 119.

virtud de encontrarse tipificado en el Artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenido en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala; asimismo, estos actos se tipifican como renta gravada del Impuesto Sobre la Renta establecida en la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, vigente a partir del uno de enero de dos mil trece.

### **3.7 Base impositiva y tipo impositivo**

La base impositiva “no es otra cosa que aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar.”<sup>40</sup> Sirven de ejemplo la ventas de bienes, importaciones, donaciones establecidas en el Impuesto al Valor Agregado, cuya base impositiva es el precio o valor determinado en cada caso, que al aplicarle el tipo impositivo del 12% establecido en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, da como resultado el tributo a pagar; asimismo, en el caso de las personas que laboran para una dependencia están sujetas al pago de Impuesto Sobre la Renta cuya base imponible se determina deduciendo de sus renta neta, ingresos, las deducciones permitidas en ley. A este resultado aritmético, se le aplican los porcentajes del 5% o 7%, dependiendo de la cuantía de la base imponible. Es decir, que al aplicar el porcentaje a la base imponible nos da como resultado el Impuesto Sobre la Renta a pagar. El ejemplo antes indicado, se desarrolla en los Artículos 72 y 73 de la Ley de Actualización Tributaria.

---

<sup>40</sup> Jiménez González, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 49.

Tipo impositivo; "... es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, es conocido también como tasa impositiva. Es necesario no confundir el tipo impositivo, o sea la tarifa impositiva, con la cuota o deuda, que es el resultante de la base de la tarifa."<sup>41</sup> Vale la pena aclarar que la magnitud anteriormente indicada expresada en términos porcentuales, se le denomina tasa o alícuota.

La tasa fija es la que no se expresa en términos porcentuales sino en términos absolutos, por ejemplo, el Impuesto de Circulación de Vehículos y la cuota fija de Impuesto al Valor Agregado por traspaso de vehículos. Tasa proporcional, representa un porcentaje aplicado a una base imponible, que debe posibilitar que el impuesto que resulte, constituya la misma proporción de la base gravable; para este caso, cito la tasa del 12% del Impuesto al Valor Agregado, cuyo impuesto resultante sería en proporción a la base impositiva. En cuanto a la tasa progresiva, demanda la existencia de una multiplicidad de tasas, es decir, una tasa no puede en solitario ser progresiva. La progresividad, es el resultado de articular de manera escalonada una diversidad de tasas dentro de un mismo tributo. Como ejemplo de la progresividad están los tipos impositivos establecidos en el Artículo 73 de la Ley de Actualización Tributaria, que en forma escalonada se aplican los porcentajes del 5% cuando la renta imponible de un asalariado no supera los Q300,000.00 y al excedente de dicha renta imponible se le aplica el 7%

---

<sup>41</sup> Monterroso, Gladys. Op. Cit. Pág. 146.



### **3.8 Formas del Impuesto Sobre la Renta**

Tradicionalmente se ha considerado que una de las notas definitorias del sistema de imposición a la renta, consistía en su carácter sintético, esto es, gravar a las personas considerando la totalidad de sus rentas, con tasas escalonadas que hicieran tributar más a los que obtuvieran mayores rentas, permitiendo lograr que el sistema sea progresivo y re-distributivo.

No obstante, en los últimos años se observa que a esta estructura impositiva se le han introducido modificaciones, se afirma que una de las principales causas de estos cambios es el fenómeno de la globalización, el cual ha permitido una mayor comunicación y relación entre las economías a nivel social, económico, industrial, etc. y, por tanto, un incremento asimétrico de la movilidad de factores productivos, gozando el factor capital de un entorno internacional de mayor libertad de circulación que el factor trabajo, propiciando un mercado internacional fuertemente competitivo. Es, en este contexto, que se comenzaron a gestar nuevas formas de imposición a la renta aplicable a las personas físicas. En dicho contexto, se pretende explicar las características de los nuevos sistemas de imposición.

La doctrina tributaria distingue entre los siguientes tipos de imposición sobre la renta: 1) sistema indicionario; 2) impuesto cedular o analítico; 3) sistema global o sintético; y, 4) sistemas mixtos.

#### **3.8.1 Sistema indicionario**

En este sistema, el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo, sin

importar el origen de la renta, excepto para facilitar la síntesis final mediante la utilización de categorías, pero sin implicar discriminación entre las diferentes rentas. Además, permite establecer la renta mediante presunciones o indicios, cuyo ejemplo lo encontramos en el impuesto francés de las puertas y ventas, que, a mayor cantidad de estas en los inmuebles, presumía un mayor o menor ingreso.

### **3.8.2 Sistema cedular o análítico**

“Consiste en distinguir las rentas según su origen, rentas de capital, del trabajo o mixtas. Se trata de un sistema de imposición real, ya que grava las fuentes separadamente con alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no permite llegar a la totalidad que forman con respecto a determinada persona, no permitiendo, por tanto, que se puedan efectuar deducciones personales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas según su origen, y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de esas rentas. Se tienen tantos gravámenes como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas.”<sup>42</sup>

En este sistema existe una íntima relación entre cada impuesto cedular con su fuente de renta, trabajo, capital, combinación de ambos, y existen tantos tributos como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. Las principales características de este tipo de gravamen son las siguientes: 1) se estructuran con alícuotas proporcionales; 2) las tasas proporcionales son distintas entre sí; y, 3) los resultados de cada cédula son independientes entre sí.

---

<sup>42</sup> Villegas. Op. Cit. Pág. 538.

Como ejemplo de este sistema encontramos en la Ley de Actualización Tributaria, que grava separadamente así: 1) las rentas de actividades lucrativas que a la vez se subdivide en 1.1 régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, cuyo tipo impositivo es del 25% a partir del período 2015 aplicable a la base imponible. 1.2 régimen opcional simplificado cuyo tipo impositivo es del 5% cuando la renta imponible no supera los Q300,000.00 y del 7% aplicable a la renta imponible que supera los Q300,000.00; asimismo, esta ley contempla las rentas de trabajo, que establecen los mismos porcentajes del régimen simplificado, las rentas de capital cuyos tipos impositivos corresponden al 5% y 10%, y por último se encuentran las rentas de los no residentes cuyos tipos impositivos oscilan entre el 3% y 25%, dependiendo el concepto de la renta. La estructura de la Ley de Actualización Tributaria, se resume en el cuadro 1 de los anexos.

### **3.8.3 Sistema global o sintético**

Este sistema grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen, aunque tiene la desventaja que al no tener en cuenta el diferente origen de rentas, las trata de todas en idéntica forma, dando lugar a situaciones injustas.

Las ventajas de este sistema son: a) grava todas las rentas, dando el mismo tratamiento a las rentas del trabajo y del capital, otorga deducciones en la base imponible y reducciones en la cuota impositiva por pagar; b) facilita la personalización del impuesto y respeta la equidad horizontal, es decir, que los contribuyentes con igual capacidad de

pago efectivamente paguen lo mismo; c) confiere progresividad al impuesto mediante tasas marginales progresivas, equidad vertical.

Las desventajas son que: a) su aplicación ha estado habitualmente asociada a deducciones incentivadoras que pretenden inducir determinados comportamientos, b) las oportunidades que la liberalización financiera otorga al capital propician la fuga del ahorro hacia jurisdicciones de baja o nula tributación; y, c) complejidad administrativa del impuesto, por la maraña de deducciones que origina altos costos de administración y/o cumplimiento.

#### **3.8.4 Sistema mixto**

Constituye un perfeccionamiento de los sistemas cedular o analítico y del global o sintético, siendo una combinación de ambos, que funciona mediante la existencia de un sistema cedular básico, según el cual se forman categorías que distinguen la renta de acuerdo a su origen. Pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de la renta. Este sistema reúne las ventajas de los dos sistemas indicados, eliminando las desventajas.

#### **3.9 Sistema de tributación en el Impuesto al Valor Agregado**

Anteriormente se explicó que el impuesto cedular o analítico, grava de manera separada los diferentes tipos de rentas que se perciben.

Con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, se definió el cobro del Impuesto Sobre la Renta por categorías de rentas que obtiene el contribuyente, en donde cada clase de renta se determina y liquida en forma separada; es decir, si un mismo sujeto pasivo obtiene diferentes rentas, tendría que tributar conforme a las reglas establecidas para cada una de ellas, separando los ingresos, los costos y gastos que se atribuyan a cada categoría; a este respecto, el Artículo 2 de dicho cuerpo legal establece: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.”

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto número 26-92 no establecía claramente impuestos cedulares, únicamente determinaba las rentas del trabajo, los premios de loterías, bingos, rifas o similares, las ganancias de capital, revaluación de activos fijos, entre otros, las cuales se liquidaban en forma conjunta; es decir, el sistema cedular consiste en liquidar en forma separada las distintas rentas obtenidas por los contribuyentes, en cambio dicho decreto, establecía que su liquidación era en forma conjunta.

Como se observa en el cuadro anterior y lo que establece la Ley de Actualización Tributaria, cada categoría de renta, determina su hecho generador, tarifa impositiva, sujeto pasivo, régimen de deducciones, exenciones, obligaciones, período impositivo, la estructura de esta ley permite confirmar que cada categoría de renta establece por

separado los elementos indicados. Debe tenerse presente que cada categoría tiene por separado su reglas y deducciones, es decir, contiene sus propias disposiciones, excepto los elementos comunes que están definidos en la propia ley.

### **3.9.1 Régimen de pequeño contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado**

El régimen de tributación de pequeño contribuyente tiene sus inicios en el Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1 de julio de 1992, dicha norma establecía esta forma de tributación y podrían acogerse todas aquellas personas individuales cuyos ingresos anuales no superaban los sesenta mil quetzales anuales Q60,000.00; la inscripción en dicho régimen se llevaba a cabo mediante solicitud de inscripción en formulario que proporcionaba el ente recaudador.

Los pequeños contribuyentes podían acogerse a dos formas de tributación, siendo el primero, el régimen de tributación general, cuyas obligaciones formales y sustantivas debían cumplirse mensual y anualmente. La otra forma de tributación para los pequeños contribuyentes se denominó régimen especial, cuyo cumplimiento era en forma trimestral y no estaban obligados a la presentación de formulario anual.

Actualmente este régimen de tributación ha variado considerablemente, ya que, personas individuales, jurídicas y profesionales pueden acogerse al mismo, más adelante se analiza su forma de tributación, con las nuevas reformas tributarias contenidas en el Decreto número 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.



## CAPÍTULO IV

### 4. Incumplimiento de la obligación formal

Previo a determinar lo que constituye el incumplimiento de la obligación formal, es oportuno acotar que una obligación sustancial o material, hace referencia a la obligación de tributar, de tal manera que para cumplirla es preciso llevar a cabo una serie de procedimientos y trámites encaminados a lograr el cumplimiento efectivo del deber de tributación. A esos procedimientos de presentación y trámite se le conocen como las obligaciones formales.

Como ejemplo de obligaciones formales se cita, en primer lugar, el deber de inscribirse como contribuyente ante la administración tributaria, para que pueda individualizarse al sujeto pasivo de la obligación tributaria y el régimen de tributación al que se sujetará. Quiere decir que el formulario de inscripción es el punto de partida para luego dar cumplimiento a la obligación tributaria y dependiendo el régimen de tributación inscrito, así serán las obligaciones formales que deben cumplirse, mismas que deben realizarse sin tramites engorrosos y sin perder de vista que el objetivo principal es la obligación sustancial.

A este respecto el Artículo 23 del Código Tributario establece: “los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales, impuestos por este código o por normas legales especiales”. Debe tomarse en cuenta que en caso de incumplimiento tributario procederán las sanciones contempladas en

los Artículos 88, 89, 93 y 94 del mismo cuerpo legal.

La prestación de servicios profesionales es un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, cuya actividad produce la obligación de cumplir obligaciones sustantivas y formales, tema que se aborda más adelante.

#### **4.1 Sanción tributaria**

En el capítulo II se analizó lo relativo a los tributos, cuya obligación surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, es decir, el tributo constituye una obligación cuando se realiza el hecho generador de un determinado impuesto o tributo, en cambio la sanción tributaria, deviene del incumplimiento en la forma y plazos que establece la ley; a este respecto, las definiciones doctrinarias de sanción. "El Estado está facultado para reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Estas son las sanciones represivas o penas."<sup>43</sup>; "... la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción."<sup>44</sup> Todo incumplimiento lleva aparejada una sanción que regularmente es pecuniaria, y viene a ser una indemnización que el infractor debe pagar al Estado por el daño causado en el incumplimiento de sus obligaciones.

"Consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". Por lo anterior, la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a

---

<sup>43</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 390.

<sup>44</sup> Rodríguez Lobato. *Op. Cit.* Pág. 184.



cargo del sujeto sancionado; cuyo incumplimiento engendra a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.”<sup>45</sup>

Conforme las definiciones anteriormente indicadas, se infiere que la sanción tributaria es consecuencia del incumplimiento de un deber impuesto por la ley o cumplimiento inadecuado por parte del contribuyente obligado. En ese sentido, se citan los artículos del Código Tributario relacionados con la sanción: 69, establece que toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción, en tanto no constituya delito o falta. 71, describe cuáles constituyen infracciones tributarias, y se resumen así: 1. Pago extemporáneo de las retenciones, 2. La mora, 3. La omisión del pago de tributos, 4. La resistencia a la acción fiscalizadora, 5. El incumplimiento de las obligaciones formales, 6. Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario y en las leyes tributarias. Dichos artículos, dejan claro que la administración tributaria es la entidad encargada de la imposición de sanciones tributarias, una vez ocurran el supuesto establecido previamente en la legislación vigente.

#### **4.2 Clasificación de las sanciones tributarias**

Las sanciones se clasifican en coactivas y no coactivas, pecuniarias y no pecuniarias.

a) Sanciones coactivas: Se dice que la sanción es coactiva pues debe cumplirse en contra de la voluntad, siendo su objeto la pérdida de su patrimonio o en ciertos casos la pérdida de la libertad por el incumplimiento, siendo el Estado quien tiene el poder legítimo

---

<sup>45</sup> *Ibid.* Pág. 185.

de ejercer ese derecho sobre los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias, a través del ordenamiento jurídico, concretamente el Código Tributario tiene contemplado una serie de sanciones coactivas, establecidas en los Artículos 89, 93 y 94, entre otros.

La privación de libertad también es una sanción que el Estado impone a los contribuyentes que evaden su obligación tributaria; para el efecto, es oportuno referirnos a los Artículos 70 y 90 del Código Tributario y los tipos penales contra el régimen tributario establecidos en los Artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C" y 358 "D" del Código Penal. Cabe indicar que las privativas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, sólo pueden ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo con el procedimiento establecido en la ley procesal penal.

b) Sanciones no coactivas: En el derecho tributario, las sanciones no coactivas no tienen aplicación, ya que lo que busca el Estado es percibir recursos para el cumplimiento de sus fines.

c) Las sanciones pecuniarias: La sanción pecuniaria consiste en una retribución económica que una persona sancionada previamente, realiza en virtud del incumplimiento de una obligación sustantiva o formal establecida, en otras palabras, la sanción pecuniaria se entiende como una cantidad de dinero que el Estado percibe con carácter de indemnización por ingresos que no obtuvo oportunamente o por incumplimientos formales.

d) Las sanciones no pecuniarias: En este caso, las sanciones no pecuniarias aplican como consecuencia de una infracción a las leyes tributarias y no consisten en pagar una cantidad de dinero, sino, en ciertas prohibiciones. A este respecto, los Artículos 85 y 86 del Código Tributario, establecen como sanción no pecuniaria, el cierre temporal de un negocio, en caso del incumplimiento de los supuestos ahí contemplados.

#### **4.3 Multas**

“Las multas se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un *plus* con respecto al establecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo.”<sup>46</sup>

De tal manera que la multa es una sanción económica tipificada en la ley, que impone la autoridad competente a las personas individuales o jurídicas que incumplen con sus obligaciones fiscales o se cumplen de manera incorrecta. Las multas fiscales contenidas en el Código Tributario son diversas y se citan algunos ejemplos: multas por la no emisión de facturas, no llevar al día sus registros contables, no emitir constancias de retención, la no presentación de las declaraciones dentro del plazo legal establecidos, entre otras.

#### **4.4 Intereses y recargos**

Los intereses no constituyen una sanción, sino que viene a ser considerado como un

---

<sup>46</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 390.



producto financiero que el Estado hubiese percibido si hubiese tenido depositados en un banco los tributos no percibidos desde la fecha que debió hacerse su pago, hasta la fecha en que realmente fueron pagados.

El interés es; "1. provecho, utilidad o ganancia. 2. valor de algo. 3. lucro producido por el capital."<sup>47</sup> Aunque se lo puede definir en líneas generales como el resarcimiento pecuniario debido por el deudor por el cumplimiento a destiempo de la obligación a su cargo. La naturaleza del interés es indemnizatorio, es decir, resarcir los daños y perjuicios provocados por el incumplimiento de la obligación.

El Artículo 58 del Código Tributario define los intereses como una compensación a favor del fisco por la no disposición del importe del tributo adeudado; asimismo, el Artículo 59 establece que los intereses se compuntan desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día que efectivamente se realice el pago del mismo.

#### **4.5 Incumplimiento de deberes formales**

Las obligaciones que corresponden a los contribuyentes pueden ser de tipo material y formal, donde las primeras corresponden al pago del tributo y las segundas a los deberes formales que deben cumplir por mandato de ley. Los deberes formales constituyen un medio de control por parte de la administración tributaria hacia los contribuyentes, de tal manera que facilitan la labor de control y fiscalización que se efectúa para garantizar el cumplimiento de la obligación material o de pago del tributo.

---

<sup>47</sup> Real Academia Española. *Op. Cit.* Pág. 874.



“Se denominan deberes formales las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aun las autoridades de aplicación de las normas fiscales o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.”<sup>48</sup>

Los deberes formales se encuentran establecidos en distintas leyes tributarias, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla los requisitos mínimos que deben contener las facturas de venta, el orden de registro de los libros de compras y servicios recibidos, la cronología de los registros contables, llevar al día los registros contables; asimismo, la Ley de Actualización Tributaria, establece una serie de obligaciones formales, entre ellas, de presentar informes de auditoría, de efectuar retenciones y la correspondiente emisión de las constancias, es decir, estas leyes sustantivas contemplan los deberes formales a los que se deben sujetar los contribuyentes, y hacerse conforme el régimen de tributación en el que se encuentren inscritos.

En el Artículo 94 del Código Tributario, están contenidas las sanciones por el incumplimiento de los deberes formales, entre las cuales se citan las siguientes: no emitir facturas; no llevar al día los libros contables, no emitir constancias de retención, omisión o alteración del número de identificación tributaria, presentación de declaraciones después del plazo establecido en la ley, extender facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en ley, no presentar a la administración tributaria de los informes que exigen las leyes específicas.

---

<sup>48</sup> Jarach. Op. Cit. Pág. 424.



#### **4.6 Sanciones accesorias**

“Las penas accesorias consisten en: comiso de objetos o mercaderías, denominado confiscación en el extranjero, inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones y suspensión de empleos.”<sup>49</sup>

#### **4.7 Graduación de las sanciones**

Por graduación de las sanciones tributarias se comprende como una tarea o actividad de determinación concreta que se aplica a quienes hayan cometido las acciones u omisiones constitutivas de las infracciones tipificadas y sancionadas, siempre que, al menos, se haya dado en la conducta del sujeto infractor, estableciendo la más leve sanción por la omisión de los elementales deberes de cuidado exigibles por razón de la gestión de los tributos; asimismo, aplican sanciones más graves a quienes reincidan en las infracciones a los deberes formales.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes es voluntario, de tal manera que al momento de hacerlo, pueden incurrir en errores o inconsistencias lo que provoca sanciones onerosas; sin embargo, pueden ser corregidas voluntariamente por ellos mismos, causando una sanción menos gravosa. En cambio, las sanciones resultan más desfavorables si son detectadas por la administración tributaria, quien utiliza sus instrumentos persuasivos y de emplazamiento para declarar las omisiones y corregir los errores.

---

<sup>49</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 629.



A manera de ejemplo, cito el Artículo 91 del Código Tributario que establece la multa del 100% del impuesto retenido o percibido que no se entere a las cajas fiscales dentro del plazo que establecen las leyes fiscales, la cual se reduce en un 50% si el responsable efectúa el pago antes de ser requerido o fiscalizado por la administración tributaria, incluso se reduce al 25% si un contribuyente acepta el pago después de notificada la audiencia sin impugnar los ajustes, de conformidad con lo establecido en el Artículo 146 del Código Tributario.

Las infracciones a los deberes formales también se reducen del 100% a un 15% de su monto original, si los contribuyentes o responsables, al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales sin haber sido requerido o fiscalizado, se presentan voluntariamente aceptando la comisión de la infracción, lo cual se encuentra regulado en el Artículo 94 "A" del Código Tributario.

De esta forma, el Código Tributario facilita el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes, encaminándose hacia la corrección voluntaria de las conductas infractoras, lo cual busca crear una cultura de pago, y que indudablemente representa menos costos financieros a los contribuyentes.

#### **4.8 Noción general de derecho tributario formal**

El derecho tributario formal y material se encuentran relacionados, ya que forman parte de un mismo sistema jurídico. El formal estudia la aplicación de la norma material a un determinado caso concreto en todos sus aspectos, analiza la determinación del tributo y

establece a qué está obligado el sujeto pasivo y la manera que debe reportar los tributos, por ejemplo, establece la forma de cómo debe darle cumplimiento al pago del Impuesto al Valor Agregado, poniendo a disposición las herramientas para cumplirlo; asimismo, establece el procedimiento a seguir, para la devolución o compensación de pagos indebidos o en exceso.

#### 4.9 La determinación tributaria

“Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria, *an debeatur*, en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco, es decir, el sujeto pasivo, y cuál es el importe de la deuda, *quantum debeatur*.”<sup>50</sup> “... consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambas coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”<sup>51</sup>

“Es el acto por el cual se llega a establecer la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma. El acto de la determinación puede estar a cargo del obligado o de la administración, o de ambos concurrentemente, por cuyo imperio a estos tres sistemas más difundidos se les reconoce como: a) autoliquidación, b) determinación de oficio o administrativa y, c) determinación mixta.”<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Villegas. *Op. Cit.* Pág. 329.

<sup>51</sup> Giuliani Fonrouge. *Op. Cit.* Pág. 428.

<sup>52</sup> Soler. *Op. Cit.* Pág. 241.

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

#### **4.10 Formas de determinación**

Existen tres modos para la determinación de la obligación tributaria, y por ello se justifica su examen separado.

##### **4.10.1 Determinación por el sujeto pasivo**

La legislación guatemalteca, contempla la determinación de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, quien previo a presentar la declaración jurada realiza una determinación del impuesto a pagar. En los formularios específicos de cada impuesto, se especifican los elementos relacionados con el hecho generador o hecho imponible y el importe que debe pagar; a este respecto, el Artículo 105 del Código Tributario establece que la determinación por parte del contribuyente o responsable “se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.” Cabe indicar que las declaraciones que realizan los contribuyentes, pueden ser rectificadas por errores que se hubieren cometido, acto que deberá realizar el responsable de la obligación una vez no medie un requerimiento de la administración tributaria, según lo dispone el Artículo 106 del Código Tributario.

#### **4.10.2 Determinación mixta**

“Este tipo de determinación es el que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo, quien aporta los datos que el fisco le solicita, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal, no el sujeto pasivo.”<sup>53</sup>

#### **4.10.3 Determinación de oficio**

La determinación de oficio es la que realiza la Administración Tributaria, en ausencia de la declaración voluntaria del contribuyente, o en caso el sujeto pasivo no proporcione la información necesaria. El Artículo 107 del Código Tributario regula: “En los casos que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.”

La determinación de oficio puede ser sobre base cierta o sobre base presunta, como lo indica la definición doctrinaria siguiente: “hay determinación de oficio con base cierta, cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable en su declaración jurada o de terceros, siempre mediante declaración jurada o simple información, o bien por acción

---

<sup>53</sup> Villegas. Op. Cit. Pág. 338.



directa de la administración, por medio de investigación y fiscalización y, por supuesto, deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible; de lo contrario la determinación sería presuntiva.<sup>54</sup> De la definición anterior se comprende que la base cierta es cuando el ente fiscalizador determina la obligación tributaria con base a información proporcionada por el mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria, tomando como base sus libros, registros y documentos contables o información recabada de terceros. En el Artículo 108 del Código Tributario se encuentra regulada la determinación de oficio sobre base cierta, que en su parte conducente establece: "... la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros ...".

Por determinación de oficio sobre base presunta, la siguiente definición doctrinaria: "... si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios."<sup>55</sup> De lo anterior, desprende la facultad de la administración tributaria, para efectuar el cobro de impuestos aún y cuando un contribuyente no presente libros y registros contables. El Código Tributario en el Artículo 109 establece que, ante la negativa de un contribuyente en proporcionar información, documentación, libros y registros contables, puede realizar la determinación sobre base presunta, pudiendo utilizar promedio o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente, las cuales deben ser precisos, lógicos y razonados.

---

<sup>54</sup> Giuliani Fonrouge. Op. Cit. Pág. 441.

<sup>55</sup> *Ibid.* Pág. 442.

Quiere decir que, aunque la norma establece el cobro de un tributo mediante la determinación de oficio sobre base de presunciones, su determinación no debe ser fijada arbitrariamente, en lo posible debe acercarse a hechos reales.

#### **4.11 Las facultades del ente fiscalizador**

Las facultades de la administración tributaria son las que la ley asigna para identificar en caso particular la obligación tributaria, cuyos presupuestos de hecho y de carácter general se encuentran establecidos en la ley. El Código Tributario establece facultades de recaudación, determinación, fiscalización, investigación y de sanción.

Se entiende por recaudación las acciones encaminadas a la cobranza de los tributos. Por determinación, la verificación de la realización del hecho generador identificando la base imponible, cuantía y determinación del tributo. La fiscalización viene a constituir un conjunto de actos y actividades dirigidas a determinar el real y adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, comprobar su correcto cumplimiento y los alcances del ejercicio de la facultad de fiscalización. En cuanto a la función sancionadora, constituye la consecuencia jurídica por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo la administración tributaria la facultada para sancionar las infracciones tributarias, aplicándolas gradualmente, en la forma y condiciones que establece el Código Tributario.

Concretamente, en los Artículos 98 al 111 del cuerpo legal antes referido, se encuentran las atribuciones y facultades que le corresponden a la administración tributaria, mismas que se resumen así: verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias; requerir



informe de cualquier persona individual o jurídica; exigir que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan; requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas; verificar el contenido de las declaraciones, requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria; sancionar a los contribuyentes y responsables, organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos; efectuar tasaciones de bienes o derechos; verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores; revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, entre otros.





## CAPÍTULO V

### 5. Profesionales

Desde la antigüedad se ha venido realizando el ejercicio de ciertas profesiones, ya que su conocimiento y aplicación ha producido el bien común y riqueza social, siendo necesaria la preparación académica intelectual del ser humano que permite el ejercicio profesional de una labor determinada, sobre todo de aquellas con un valor que consideraron superior a las demás actividades y oficios.

En sus inicios, los profesionales eran prácticos; sus estudios o funciones las realizaban en forma autodidacta; en algunos casos, abarcaban diversos campos del saber. En América al inicio de la Colonia, las circunstancias daban lugar a profesiones desde peluqueros o barberos a convertirse en dentista, en ocasiones, en químico, y hasta en médico y cirujano. Con el paso del tiempo, fue necesaria la planificación de estudios especializados, situación que permitió a las personas obtener mejores conocimientos y acreditarlos con un título profesional. La medicina figura como una de las primeras ciencias, cuyo ejercicio adquirió notoriedad y reconocimiento al establecerse una institución denominada Protomedicato, encargada de constatar la preparación de quienes se dedicaban a esa actividad.

En el siglo XVIII, cobraron auge los conocimientos de orden práctico, revalorándose las ciencias y los conocimientos. Ahora bien, dado que entonces no existían conceptos como investigador de tiempo completo o especialista en tal o cual materia, los profesionales

producían cada vez con mayor celeridad y eficiencia el conocimiento científico y técnico necesarios que los nuevos tiempos requerían. Por otro lado, debido a la diversificación de las ciencias, fue menester imponer una regulación a las profesiones. No era para menos; piénsese en el cada vez mayor número de pacientes que depositaban en un médico su confianza, su salud y hasta la propia vida; y por lo que a los abogados concernía, los clientes les encomendaban toda o buena parte de su patrimonio, que en ocasiones incluía el de varias generaciones. Hoy en día las profesiones conllevan una gran carga de responsabilidad, lo cual implica que el profesional adquiera conocimientos que le permitan una buena labor en favor de sus clientes, de tal manera que un profesional está obligado a adquirir y conocer a profundidad los temas de su profesión ya que no hacerlo podría incurrir en daños y perjuicios, como lo establece el Artículo 1668 del Código Civil que establece: “El profesional es responsable por los daños o perjuicios que cause por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación de los secretos que conoce con motivos de su profesión.” Asimismo, el Artículo 1645 del mismo cuerpo legal establece la responsabilidad civil, por daño o perjuicio causado intencionalmente, sea por descuido, lo cual produce obligación de reparar los daños causados.

El vocablo profesión proviene de *professio*, “acción y efecto de profesar”, pero también significa “empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente.”<sup>56</sup> “Aquella que constituye el ejercicio de una de las carreras seguidas en centros universitarios o en altas escuelas especiales, por lo general de actividad y trabajo tan sólo intelectual, aún cuando no excluya operaciones manuales: como las del cirujano y la de los arquitectos e

<sup>56</sup> Real Academia Española. *Op. Cit.* Pág. 1249.



ingenieros al trazar sus planos”.<sup>57</sup>

Según la doctrina, profesión es, “... actividad ocupacional en la que de forma institucionalizada se presta un servicio específico a la sociedad, por parte de un conjunto de personas profesionales que se dedican a ellas de forma estable, obteniendo de ella su medio de vida, formando con los otros profesionales (colegas) un colectivo que obtiene o trata de obtener el control monopolístico sobre el ejercicio de la profesión, y acceden a ella tras un largo proceso de capacitación teórica y práctica de la cual depende la acreditación para ejercer dicha profesión.”<sup>58</sup>

“Un profesional es un miembro de una profesión o persona cuyo sustento de vida es a través del ejercicio de una actividad laboral específica. El término, además, describe los estándares educativos y de preparación que permiten a los miembros de una profesión ejecutar los específicos roles que caracteriza a la misma. Los profesionales, en su mayoría, están sujetos a estrictos códigos de conducta, rigurosa ética profesional y obligación moral con la sociedad.”<sup>59</sup>

De lo anteriormente indicado se deduce que el profesional es una persona que durante un transcurso de tiempo se ha preparado académicamente, con el propósito de adquirir conocimientos profesionales para la prestación de servicios de manera estable y honrada a los demás, garantizando un resultado de calidad y de acuerdo con la disciplina, ciencia

---

<sup>57</sup> Cabanellas de Torres. **Op. Cit.** Pág. 323.

<sup>58</sup> Hortal Alonso, Augusto. **Ética general de las profesiones.** Pág. 51.

<sup>59</sup> <http://es.wikipedia.org>

o arte, siendo imprescindible que tenga vocación para cumplir adecuadamente su cometido.

### **5.1 Ejercicio profesional**

El Artículo 90 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que es requisito la colegiación profesional obligatoria para los profesionales universitarios. Dicho sea de paso, la colegiación tiene como objetivo la superación moral, científica, técnica y material de las personas.

El artículo antes citado, se encuentra concatenado con el derecho a la libertad de asociación contenida en el Artículo 34 del mismo cuerpo legal. Quiere decir, que los profesionales egresados de una universidad deben inscribirse en los colegios profesionales establecidos para cada profesión y mantenerse al día en los pagos, que les permitirá ser colegiados activos para el desempeño de su profesión.

Cabe indicar, que el Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce la libertad de trabajo, en ese sentido, todo profesional egresado de una universidad tiene derecho a ejercerla como profesional liberal independiente, debiendo tomar en cuenta los aspectos legales que rigen para la prestación de servicios profesionales considerados en el Código Civil, Decreto 106; de forma específica el Artículo 2027 del Código Civil, establece la libre contratación sobre honorarios y condiciones de pago; asimismo, los Artículos 2028 al 2032 del mismo cuerpo legal.



## 5.2 El profesional como sujeto pasivo de la obligación tributaria

En el presente caso, es oportuno traer a colación la obligación que tienen los guatemaltecos de contribuir con los gastos públicos, sustentado en el Artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece los deberes de los guatemaltecos en contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

El Artículo 18 del Código Tributario establece: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable". De lo anterior se deduce que una persona individual o jurídica puede actuar en calidad de contribuyente o responsable de la obligación tributaria, entendiéndose como contribuyente a la persona que debe pagar un impuesto determinado en virtud del acaecimiento del hecho generador tipificado en ley, que le produce la obligación como sujeto pasivo de la obligación tributaria. A este respecto, el Artículo 31 del Código Tributario establece: "Hecho Generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Quiere decir que, si el hecho generador no se realiza, entonces no hay nacimiento de la obligación tributaria. En el caso particular de los profesionales, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Actualización Tributaria tipifican como hecho generador de dichos impuestos los ingresos que perciben los profesionales de su labor en relación de dependencia, es decir patrono-trabajador, y los ingresos obtenidos como profesional liberal, por ende, se convierten en sujetos pasivos de la obligación tributaria.



### **5.3 Causas y efectos de la inscripción en los regímenes de tributación**

La causa se considera como el principio o comienzo de una situación determinada, y a partir de esa situación se desarrollan eventos o situaciones específicas que son una consecuencia necesaria de aquella, de tal manera que una norma jurídica es el punto de partida y mientras no se dé un hecho previsto y no se produzca el supuesto normativo no puede haber consecuencias jurídicas o sea efectos tributarios; por ejemplo, el Artículo 14 del Código Tributario establece que la prestación de un tributo surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley. Es claro que la fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley, que deben estar unidas a la realización de un hecho que la ley le da la calidad de generador de ese vínculo obligacional.

### **5.4 Regímenes de tributación para los profesionales y su determinación**

Previo a establecer los regímenes de tributación, es oportuno tener en cuenta que un profesional universitario puede desempeñar su profesión prestando sus servicios como empleado de una entidad privada o del Estado, como profesional liberal independiente o forma mixta, es decir, si un profesional trabaja exclusivamente en relación de dependencia, únicamente debe sujetarse al régimen de asalariados establecido en la Ley de Actualización Tributaria, pero, si sus ingresos los obtiene en forma mixta, deberá sujetarse al régimen de asalariados y al régimen de pequeño contribuyente, conforme lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo oportuno aclarar que en el régimen de pequeño contribuyente pueden inscribirse los profesionales cuyos ingresos anuales obtenidos como profesional liberal independiente no superan los Q150,000.00,

pero, si los ingresos anuales por dicha actividad superan los Q150,000.00, entonces el profesional deberá tributar conforme al régimen simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, establecido en la Ley de Actualización Tributaria.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley de Actualización Tributaria, se encuentran contenidos cuatro regímenes de tributación que son aplicables para los profesionales, siendo la Ley del Impuesto al Valor Agregado la que contempla el régimen de pequeño contribuyente y la Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, vigente a partir de 1 de enero del año 2013 contempla tres regímenes: 1: régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas 2. régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas; y, 3. régimen de rentas de trabajo, los cuales se analizan de la siguiente manera:

#### **5.4.1 Régimen de pequeño contribuyente**

En el párrafo anterior se indicó que la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla el régimen de pequeño contribuyente, siendo una modalidad de tributación al que actualmente pueden adherirse los profesionales en el ejercicio liberal de la profesión, a continuación, se resume los antecedentes de este régimen de tributación.

Mediante el Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 1 de julio de 1992, se creó la figura del régimen de tributación del pequeño contribuyente, que durante el transcurso del tiempo ha tenido importantes reformas mediante los Decretos 60-94, 142-96 y 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, siendo el Decreto



4-2012 la última reforma que ha tenido la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuya vigencia es a partir del 25 de febrero del año 2012.

Anterior a la vigencia del Decreto 4-2012, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establecía que podían acogerse al régimen de pequeño contribuyente, únicamente las personas individuales cuyo monto de ventas anuales no excediera los Q60,000.00. Este régimen de tributación contemplaba dos modalidades para el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de la manera siguiente: 1. régimen general de pequeño contribuyente: mediante esta modalidad, determinaban el impuesto a pagar, restado de sus ventas, las compras realizadas y debían pagar el impuesto resultante en cada período mensual, por trimestres calendario vencidos, es decir, después de cada tres meses, los pequeños contribuyentes tenían 10 días hábiles para liquidar el impuesto generado durante tres meses calendario; además, estaban obligados a registrar mensualmente sus compras y ventas en el libro compras y ventas de pequeño contribuyente, previamente habilitado por la administración tributaria, y presentar en febrero de cada año, una declaración anual que consolidaban sus débitos y créditos fiscales anuales. 2. régimen de tributación simplificada de pequeño contribuyente. Esta forma de tributación establecía que en sustitución del régimen general antes indicado, los pequeños contribuyentes, excepto los profesionales, podían liquidar el impuesto mediante una cuota fija del 5% aplicado a sus ventas, el cual debían pagar dentro de los primeros 10 días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año, siendo esta forma simplificada de tributación, ya que el impuesto a pagar definitivo lo constituía el resultado de aplicar el 5% sobre ventas total de cada trimestre; no estaban obligados a presentar la declaración anual consolidada, ni efectuar los pagos trimestrales y

liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta. Nótese que esta modalidad de tributación no aplicaba para los profesionales, pudiendo optar únicamente al régimen general de pequeño contribuyente, si sus ingresos anuales no superaban los Q60,000.00. Es oportuno resaltar que esta segunda forma de tributación, únicamente debía presentar un recibo de ingresos varios, y en caso no hubiese tenido ventas del trimestre no estaba obligado a su presentación. Caso contrario ocurría con los inscritos en el régimen general, antes indicado, ya que estaban obligados a presentar una declaración anual consolidada y declaraciones trimestrales y anuales del Impuesto Sobre la Renta, cuya omisión representaba multas de las establecidas en el Artículo 94 del Código Tributario.

La Ley denominada Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Decreto 4-2012, introdujo reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado que representó modificación al régimen del pequeño contribuyente.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su Artículo 45, regula que pueden inscribirse en el régimen de pequeño contribuyente las personas individuales o jurídicas cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil quetzales (Q150,000.00) en un año calendario, siendo este cambio muy representativo, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin las reformas del Decreto 4-2012 establecía que solamente las personas individuales, cuyos ingresos anuales no superaban los sesenta mil quetzales (Q60,000.00) podían aplicar al régimen de pequeño contribuyente. Con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado antes indicadas, y vigentes a partir del 25 de febrero del año 2012 se establece que las personas jurídicas e individuales cuyos



ingresos anuales no superan los Q150,000.00 pueden aplicar al régimen de pequeño contribuyente. Quiere decir, que las personas individuales y profesionales, que ejercen la profesión liberal en forma independiente, prestadores de servicios técnicos, y personas jurídicas constituidas y organizadas bajo cualquier forma mercantil establecidas en el Artículo 10 del Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, pueden inscribirse en el régimen de pequeño contribuyente, cuya condición es que sus ingresos por ventas o servicios prestados no superen los Q150,000.00 anuales; caso contrario, no deben tributar conforme al régimen de pequeño contribuyente a partir del período inmediato siguiente en el que superaron dicho monto; así lo establece el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: “El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre y cuando sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria tiene la facultad de inscribirlo de oficio en el Régimen Normal o General, dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo Régimen Normal o General.”

Con la nueva reforma quedaron sin efecto las dos opciones de tributación del pequeño contribuyente, quedando actualmente una cuota mensual del 5% sobre las ventas o servicios prestados, más adelante se indicarán las obligaciones formales que deben cumplir los pequeños contribuyentes.

En este régimen de tributación puede inscribirse un profesional egresado de una universidad cuyos ingresos anuales por facturas de venta de bienes o prestación de

servicios no superan los Q150,000.00, es decir, sí mensualmente emite facturas por sus servicios prestados deberá pagar únicamente el 5% de Impuesto al Valor Agregado, aplicado sobre el total facturado. Esta forma de tributación no es compleja y no requiere de muchos formalismos, pues como se indica, solamente queda sujeto al pago de Impuesto al Valor Agregado, y no al Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Solidaridad, debiendo presentarse en forma mensual el pago del Impuesto al Valor Agregado o en caso no haber emitido facturas durante un periodo mensual no deberá pagar impuestos, solamente presentará el formulario mensual sin movimiento.

Caso distinto ocurre con las personas individuales que ejercen la profesión liberal de manera independiente cuyos montos facturados anualmente superan los Q150,000.00, en este caso, no pueden acogerse al régimen del pequeño contribuyente, sino al régimen general del Impuesto al Valor Agregado y pagar el 12% de los servicios facturados, pudiendo deducir solamente los gastos amparados con facturas por compras, relacionadas con la actividad que le genera ingreso y debidamente registrados en el libro de compras y ventas de pequeño contribuyente; además, están sujetos como mínimo, al pago Impuesto Sobre la Renta y el cumplimiento formal de ambos impuestos.

#### **5.4.2 Régimen de ingresos sobre actividades lucrativas**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del año 2012; contemplaba que los profesionales podían acogerse al régimen general de tributación contenido en el Artículo 44 "A", el cual consistía en pagar en concepto de Impuesto Sobre la Renta el 5%

sobre sus servicios prestados, así también podían optar al régimen optativo que consistía en deducir del total de sus ingresos los costos y gastos relacionados con su actividad generadora de rentas.

Para el caso de los profesionales universitarios que no trabajan en relación de dependencia, sino que ejercen la profesión liberal de manera independiente, la nueva Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto 10-2012, vigente a partir del 1 de enero del año 2013 y sus reformas contenidas en el Decreto 21-2013 vigente a partir del 21 de diciembre de 2013, contempla dos regímenes de tributación denominados: 1. régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; y, 2. régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. El primero consiste en pagar una determinada cantidad de Impuesto Sobre la Renta y documentar los gastos vinculados con la actividad generadora de rentas, los cuales se restan del total de ingresos obtenidos, de cuya operación aritmética resulta la base imponible para el pago del impuesto, aplicándole el tipo impositivo del 31% para el año 2013, 28% para el año 2014 y 25% para los años 2015 en adelante. Este régimen es recomendable para las personas individuales o jurídicas cuyos gastos operativos son significativos de tal manera que al restar los gastos resulta una ganancia mínima que constituye la base imponible para el pago del impuesto.

Respecto al segundo régimen denominado opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, pueden optar los profesionales cuyos ingresos anuales superan los Q150,000.00. En el año 2013 pagaban el 6% de Impuesto Sobre la Renta, aplicado sobre el monto total facturado mensualmente sin considerar el Impuesto al Valor Agregado; a partir del año 2014 el tipo impositivo es del 5% sobre los primeros Q30,000.00 y 7% sobre el excedente de Q30,000.00, es decir, si una persona obtuvo en



un período mensual del año calendario, ingresos que superan los Q30,000.00 debe de pagar el 5% sobre Q30,000.00 y el 7% sobre el valor que excede a dicho monto.

Este régimen contempla su pago por medio de la retención definitiva, a cargo de la persona que recibió el servicio, es decir, el cliente es el obligado a efectuar la retención y enterar el impuesto a la Administración Tributaria. En este caso, el agente de retención debe emitir una constancia al profesional que le prestó el servicio, y entregársela en los primeros 5 días hábiles del mes inmediato siguiente de emitida la factura. El Artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que la retención procede en todos los casos, excepto cuando el profesional universitario tenga autorización de parte de la Administración Tributaria de pagar directamente el Impuesto Sobre la Renta, según lo establecido en el Artículo 41 del Código Tributario; tampoco procede la retención, en los casos que el servicio facturado no supere los Q2,500.00 y cuando el cliente que recibió el servicio no esté obligado a llevar contabilidad según Artículo 46 de la Ley de Actualización Tributaria.

El profesional universitario no queda exento de liquidar el Impuesto Sobre la Renta, ya que en los primeros 10 días de cada período mensual, debe presentar ante la Administración Tributaria una liquidación del impuesto, reportando las rentas obtenidas conforme facturas emitidas en el período mensual anterior y el valor de las retenciones que le entregaron sus clientes; debiendo pagar la diferencia entre el impuesto determinado y las constancias de retención, según los porcentajes del 5% y 7% indicados.

Es oportuno agregar que el régimen opcional simplificado sobre los ingresos de actividades lucrativas, es el que se recomienda a los profesionales cuyas rentas anuales superan los Q150,000.00, ya que no están obligados a la presentación y pago del Impuesto de Solidaridad, tampoco a los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta y la presentación de informes de inventarios; solamente deben de presentar; las declaraciones juradas mensuales de Impuesto Sobre la Renta, la declaración anual informativa y las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado en la que debe reportar las facturas emitidas y restar las facturas que emiten sus proveedores por compra de bienes o servicios recibidos, las cuales deben de cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que dichas compras se relacionen directamente con la actividad económica generadora de rentas.

#### **5.4.3 Régimen de asalariados**

Toda persona que presta sus servicios personales en relación de dependencia debe tributar conforme a la categoría de rentas de trabajo; así lo establecía la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, incluyendo profesionales universitarios cuyos ingresos obtenidos en relación de dependencia superarán los Q36,000.00.

La Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto número 10-2012 regula que los ingresos provenientes del trabajo personal en relación de dependencia, también constituyen hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, siendo en este caso los patronos los encargados de efectuar las retenciones mensuales conforme la proyección

de ingresos anuales de cada trabajador y para el caso de un profesional que percibe ingresos de dos o más patronos, deberá efectuar la retención el patrono que le pague o acredite la mayor remuneración anual, previa presentación de formulario del trabajador ante el patrono que actuará como agente de retención, dicho formulario se obtiene en el portal SAT. Quiere decir, que los patronos son los responsables de efectuar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta de sus empleados, y en caso no hacerlo incurrir en sanciones por el incumplimiento formal, en este caso la sanción es de Q1,000.00 por cada constancia no entregada, según el Artículo 94 numeral 18 del Código Tributario.

Conforme lo establecido en el Artículo 76 de la Ley de Actualización Tributaria, al inicio del año calendario o inicio de una relación laboral, el patrono debe establecer la cantidad mensual que deberá retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta. Para este caso, debe proyectar los ingresos anuales del trabajador sin considerar las rentas exentas (aguinaldo, bonificación anual, indemnización) establecidas en el Artículo 70 del mismo cuerpo legal y rebajar la cuota única de Q48,000.00 según lo establece el Artículo 76 del Decreto 10-2012. El resultado de esta operación aritmética constituye la base imponible para determinar el impuesto a pagar aplicándole el tipo impositivo del 5% si la renta imponible es menor a Q300,000.00; pero, si la renta imponible supera los Q300,000.00, entonces procede un impuesto fijo de Q15,000.00 más el 7% sobre el excedente de Q300,000.00, cabe resaltar que si una persona en relación de dependencia no supera los ingresos anuales de Q48,000.00 no procede ninguna retención de Impuesto Sobre la Renta.



Al finalizar cada período anual, los profesionales que prestan sus servicios en relación de dependencia deben presentar ante su patrono la liquidación del impuesto, deduciendo de sus ingresos totales, sin incluir la bonificación anual y el aguinaldo, las donaciones efectuadas al Estado, universidades, entidades culturales o científicas, las primas del seguro de vida y/o de muerte exclusivamente del trabajador, las cuotas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; asimismo, procede deducir la cantidad máxima de Q12,000.00 en concepto de Impuesto al Valor Agregado, cuya deducción aplica únicamente si el profesional presentó ante la administración tributaria la planilla del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año, amparado con facturas de compras de bienes y servicios del trabajador.

#### **5.5 Obligaciones formales de los profesionales según el régimen de inscripción**

Conviene indicar que las obligaciones formales se constituyen en accesorias en virtud que dependen de una obligación principal que es de pagar impuesto, estas no representan necesariamente un pago de impuesto ante la administración tributaria, sino cumplimientos de formalidades, por ejemplo, la forma de llevar los libros contables, presentar declaraciones o la emisión de facturas.

Las obligaciones formales de los profesionales universitarios van a depender del régimen de tributación que conste en los registros de la administración tributaria, conforme su inscripción inicial o actualizaciones efectuadas por la contribuyente o el mismo ente fiscalizador, debiendo resaltar que la inscripción inicial como contribuyente debe llevarse a cabo ante la administración tributaria según el Artículo 120 del Código Tributario, que

establece la inscripción como contribuyente antes del inicio de actividades afectas, de lo contrario podría ser sujeto al pago de Impuesto Sobre la Renta basado en rentas presuntas, salvo prueba en contrario, según el Artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria que establece: “Cuando un profesional universitario haya percibido renta y no esté como contribuyente, o esté inscrito pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume salvo prueba en contrario, que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales” y cuando tenga menos de tres años de graduado la renta imponible se disminuye en el 50% o sea Q15,000.00 mensuales. Las obligaciones formales de los profesionales son las siguientes:

#### **5.5.1 Régimen de pequeño contribuyente**

Dentro de las obligaciones formales que debe cumplir un profesional universitario inscrito en el régimen de pequeño contribuyente se encuentran únicamente las contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Código Tributario, siendo las siguientes:

- a) Habilitar un libro de compras y ventas de pequeño contribuyente, que se utiliza para registrar las compras y ventas realizadas en cada periodo mensual. Este puede ser manual o electrónico, según lo establece el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Los registros deben realizarse en el orden que indica el Artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Acuerdo Gubernativo 5-2013. Dicha habilitación, debe realizarse dentro de los 30 días siguientes al de inscripción como contribuyente, conforme lo establece el Artículo 29 numeral 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es oportuno aclarar qué, conforme al Código de Comercio



de Guatemala, los profesionales no son comerciantes, por lo que no están obligados a llevar contabilidad completa, ni llevar libros contables.

- b) Los registros del libro de compras y ventas debe llevarlo al día, entendiéndose, al día cuando las facturas de ventas y de compras y servicios recibidos han sido registradas dentro de los dos meses calendario siguientes de realizados.
- c) Por cada servicio prestado superior a Q50.00 debe emitir una factura, y en los casos que el servicio prestado sea menor a este valor, debe consolidarlos en una sola factura al final del día.
- d) Debe exigir factura por cada compra o bien recibido y conservarse por un plazo, mínimo de cuatro años.
- e) Debe exigir la retención del Impuesto al Valor Agregado en los casos que su cliente le haya efectuado la retención correspondiente.
- f) Pagar el Impuesto al Valor Agregado equivalente al cinco por ciento 5% del total facturado en un período mensual; dicho pago se realiza mediante declaración jurada simplificada en el mes siguiente de concluido el período mensual, independiente si hay o no facturas emitidas por servicios prestados.
- g) Actualizar sus datos anualmente ante la Administración Tributaria.

h) Las facturas deben contener los requisitos establecidos en el Artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cuales tienen vigencia de dos años, a partir de la fecha de resolución de autorización, y cuando se trate de las primeras facturas autorizadas, solamente tienen 1 año de vigencia. Las facturas de pequeño contribuyente deberán contener la leyenda "Factura de pequeño contribuyente, no genera derecho a crédito fiscal."

### **5.5.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas**

Los profesionales inscritos en este régimen tienen como obligación principal, pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; además, las obligaciones accesorias formales siguientes:

- a) Obligaciones formales que devienen del Impuesto Sobre la Renta establecido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012: a) Presentar en los primeros 10 días hábiles de cada mes, declaración jurada mensual de las rentas obtenidas en el período mensual inmediato anterior, en total debe presentar 12 declaraciones mensuales por año. b) Presentar en los primeros tres meses de cada año, declaración anual informativa de los ingresos obtenidos en el período inmediato anterior. c) exigir de su cliente la constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta.
  
- b) Obligaciones formales que devienen del Impuesto al Valor Agregado: a) Habilitar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, cuyos registros deben realizarse en el orden establecido en el Artículo 38

del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. b) Presentar mensualmente la declaración del Impuesto al Valor Agregado por los ingresos del período mensual inmediato anterior, en total son 12 declaraciones mensuales de Impuesto al Valor Agregado que debe presentar por año. c) Actualizar sus datos anualmente ante la Administración Tributaria. d) Emitir facturas que contengan los requisitos establecidos en el Artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las cuales tienen vigencia de dos años a partir de la fecha de la resolución de autorización, y cuando se trate de la primera autorización, solamente tienen 1 año de vigencia, quiere decir, los documentos que se emitan posterior a su vencimiento no serán válidas. e) Las facturas deben indicar que está sujetos a la retención definitiva.

### **5.5.3 Régimen de asalariados**

En este régimen no se dan mayores obligaciones formales mas que la presentación de la declaración jurada anual establecida en el Artículo 81 de la Ley de Actualización Tributaria, y procede de únicamente en los casos siguientes: 1. Cuando el o los agentes de retención no les efectuaron las retenciones 2. Cuando el o los agentes de retención efectuaron retenciones menores a las correspondientes.

### **5.6 Consecuencias jurídicas por incumplimientos tributarios**

Todo incumplimiento tributario conlleva consecuencias jurídicas, y para el efecto se describen los siguientes conceptos.



### **5.6.1 Infracción**

En el capítulo anterior, se dejó establecido que las infracciones constituyen una violación a las normas tributarias, que devienen del incumplimiento del pago de los impuestos en los plazos previamente establecidos o el incumplimiento formal por la no presentación en tiempo de los formularios y el incumplimiento de instrucciones administrativas, requisitos que según la ley deben de cumplir.

### **5.6.2 Sanciones por incumplimientos materiales**

Todos los profesionales están obligados al cumplimiento de las obligaciones sustantivas o materiales, las cuales deben llevarse a cabo dentro de los plazos establecidos en las leyes tributarias; a continuación, se describen las obligaciones a las que están sujetos los profesionales universitarios, y las sanciones tributarias que derivan de su incumplimiento en tiempo.

Régimen de pequeño contribuyente: Los profesionales inscritos en este régimen, deben pagar únicamente el Impuesto al Valor Agregado dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de la declaración jurada simplificada, formulario 2046 el cual se genera en el sistema Declaraguat y luego se presenta en cualquier banco del sistema; el impuesto a pagar lo constituye el 5% del monto total facturado en cada período mensual.

Los profesionales inscritos en el régimen simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas deben cumplir con pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor



Agregado. Para el cumplimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta, el Artículo 49 de la Ley de Actualización Tributaria establece que deben hacerlo dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas; para este caso, deben pagar el impuesto por el saldo no retenido o la totalidad del mismo, según proceda, mediante el formulario 1311 que se genera en el sistema Declaraguat y enterarse en los bancos del sistema.

Para el cumplimiento del pago del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes deberán hacerlo dentro del mes calendario siguiente a aquel de emitidas las facturas respectivas, en declaración mensual que incluya el total de las operaciones del mes. Cuando el débito (ventas) es mayor que el crédito (compras) entonces se procede a presentar la declaración y pagar la diferencia en el débito y crédito correspondiente.

En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los profesionales universitarios que prestan sus servicios en relación de dependencia, es el patrono el obligado a efectuar las mismas y de pagar el Impuesto Sobre la Renta, de lo contrario, recae en las sanciones por el incumplimiento del pago del impuesto establecidas en el Artículo 91 del Código Tributario; sin embargo, también el profesional universitario que presta sus servicios exclusivamente en relación de dependencia podría recaer en la sanción establecida en el Artículo 89 del Código Tributario que regula el 100% sobre el importe del tributo no pagado.

En los casos anteriormente citados, el contribuyente está obligado a pagar el impuesto dentro de los plazos establecidos en la ley, ya que al realizarse extemporáneamente,

después del plazo, la sanción que se le aplica a un profesional es equivalente al 50% del total del impuesto omitido, según lo establecido en el Artículo 91 párrafo segundo del Código Tributario, adicionalmente, los intereses resarcitorios correspondientes y la sanción de Q50.00 por cada día de atraso, las sanciones indicadas las determina el sistema en el momento que el contribuyente procede a determinar el pago total.

Puede también ocurrir que un contribuyente no pague en forma voluntaria el impuesto al que está obligado, en este caso, la ley establece que la administración tributaria está facultada para efectuarle el cobro del impuesto por la vía administrativa, más la multa equivalente al 100% del impuesto omitido y los intereses resarcitorios correspondientes. El cobro por la vía administrativa inicia cuando la administración tributaria le da a conocer en audiencia el impuesto a cobrar y las sanciones correspondientes; mismas que debe ser evacuado el contribuyente dentro del plazo de 30 días siguientes al de la notificación de la audiencia, según lo establecido en el Artículo 146 del Código Tributario, cabe resaltar que en este caso las sanciones por incumplimientos materiales o sustantivos y formales pueden reducirse al 25% si el contribuyente los acepta. Nótese que al pagar en forma voluntaria según el párrafo que antecede la sanción únicamente se reduce al 50% de su monto original, pero si el cobro se inicia por la vía administrativa, entonces la sanción se reduce al 25%.

Importante reforma introdujo al Código Tributario mediante el Decreto 4-2012, en el que estableció que previo al inicio del cobro por la vía administrativa, la administración tributaria está facultada conforme el Artículo 145 "A" del Código Tributario a iniciar un procedimiento denominado mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, el

cual consiste en citar al contribuyente para subsanar las inconsistencias detectadas, pagando el impuesto omitido, la multa equivalente al 100% y los intereses rebajados en un 40%. Si solamente se impusieron sanciones de tipo formal, el contribuyente solamente deberá pagar el 20% de esta.

Este mecanismo es discrecional, ya que se aplica a todos los contribuyentes; además, no es muy funcional, pues en muchos casos los contribuyentes prefieren pagar los impuestos y sanciones después de notificada la audiencia, ya que la sanción se reduce en un 75%, en cambio, se aceptan y pagan antes de notificada la audiencia, los contribuyentes no tienen rebaja de multas.

Es oportuno indicar que en los casos de incumplimiento del Impuesto al Valor Agregado después de transcurridos 30 días contados a partir del día siguiente de notificado el requerimiento de información de la administración tributaria, sin que el obligado cumpla con enterar el impuesto, la administración tributaria debe presentar la denuncia penal correspondiente conforme lo establece los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, en este caso por el tipo penal establecido en el Artículo 358 "B" por caso especial de defraudación tributaria, en este sentido, lo mejor es pagar este impuesto en la vía administrativa aplicando las rebajas de las multas, ya que una vez presentada la denuncia, no tiene ninguna rebaja la multa.

### **5.6.3 Sanciones por incumplimientos formales**

Los profesionales están obligados al cumplimiento de obligaciones formales, las cuales



dependen del régimen de tributación en que estén inscritos; el Código Tributario establece estas sanciones, y se enumeran de la manera siguiente:

1. Por no habilitar el libro de compras y ventas dentro de los 30 días hábiles siguientes al de inscripción como contribuyente según el Artículo 29 numeral 10 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, multa de Q25.00 a Q1,000.00 conforme el Artículo 30 literal p) de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos, ésta multa se aplica después de los 30 días hábiles a razón de Q25.00 diarios y un máximo de Q1,000.00.
2. Multa de Q5,000.00 por no llevar al día los libros de compras y ventas, se entiende que están al día si los registros se realicen dentro de los dos meses calendario inmediato siguiente de realizadas las compras o ventas, Artículo 94 numeral 4 del Código Tributario.
3. No registrar en la forma que establece el Artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el libro de compras y de ventas, implica una sanción de Q5,000.00, según el Artículo 94 numeral 5 del Código Tributario.
4. Multa de equivalente al monto del impuesto en la transacción por no exigir factura que soporta la transacción Artículo 94 numeral 3) del Código Tributario, conviene indicar que para determinar la multa por no exigir las facturas se toma en consideración el 12% del monto de la transacción.

5. Multa de Q50.00 por cada día de atraso y una sanción máxima de Q1,000.00 en la presentación de declaraciones establecidas en las leyes tributarias, Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario. Quiere decir que al no presentar las declaraciones mensuales y anuales a que están obligados los pequeños contribuyentes y los inscritos en el régimen simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, incurren en una sanción máxima de Q1,000.00 por cada declaración omitida. Cabe aclarar que las declaraciones mensuales o anuales, es procedente su presentación, aunque no se tenga movimiento en un período mensual o anual.
  
6. Según el Artículo 94 numeral 8) del Código Tributario, multa de Q100.00 por cada documento emitido sin llenar los requisitos establecidos en el Artículo 30 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con una sanción máxima de Q5,000.00, en cada período mensual y en ningún caso la sanción deberá exceder del 2% de los ingresos mensuales. A manera de ejemplo se indica que si en un período mensual un contribuyente emitió 9 facturas que no cumplen con los requisitos legales, entonces se impone una multa de Q900.00; sin embargo, al totalizar el monto facturado se establece que asciende a la cantidad de Q5,000.00, entonces ya no procede la multa por Q900.00, en este caso solamente procede imponer una multa de Q100.00 equivalente al 2% del monto total facturado en el mes ( $Q5,000.00 \times 2\% = Q100.00$ ).

Respecto a las infracciones y sanciones a los deberes formales antes descritas, cabe resaltar que las mismas tienen una rebaja del 85% cuando el contribuyente se presenta voluntariamente ante la administración tributaria aceptando la comisión de la infracción y el pago lo efectúe en forma inmediata. Anterior a las reformas del Decreto 4-2012, el

Código Tributario no establecía ninguna rebaja para las sanciones de esta naturaleza. A este respecto, el Artículo 94 “A” del cuerpo legal citado en su parte conducente establece: “Los Contribuyentes o responsables que, al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o leyes tributarias específicas que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presenten voluntariamente aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%).” Cabe resaltar que esta rebaja, también aplica para las establecidas en otras leyes tributarias, por ejemplo, las establecidas en el Artículo 30 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

El Código Tributario también regula otras sanciones en materia tributaria que no implican una sanción pecuniaria, sino, cierre temporal de establecimiento, según el Artículo 85 del Código Tributario que establece: “Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: 1. No emitir o no entregar facturas (...). 2. Emitir facturas, (...) que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. 3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos. 4. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio de Guatemala y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.” La última sanción enumerada de cierre temporal no les aplica a los profesionales universitarios; sino a las personas individuales o personas jurídicas que llevan a cabo una actividad mercantil conforme el Código de Comercio de Guatemala.

Otra sanción que establece el Código Tributario es la que deviene como consecuencia de la resistencia a la acción fiscalizadora, el Artículo 93 establece será equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar, cuando haya una acción u omisión que obstaculice la acción fiscalizadora ante la administración tributaria; los hechos tipificados como resistencia son: "1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos. 2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. 3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos. 4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código. En los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistema informáticos." Esta es una sanción que, si podría afectar a los profesionales universitarios inscritos en el régimen de pequeño contribuyente o en el régimen simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, por lo que es conveniente tomar en consideración los casos enumerados anteriormente.

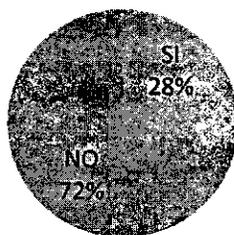


## ANEXOS

## PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS EN FORMA GRÁFICA

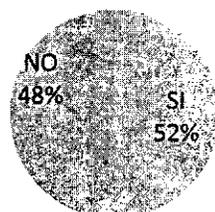
Se presentan a continuación los resultados en forma gráfica, obtenidos de la encuesta dirigida a profesionales de distintas ramas egresados de las universidades del país, la cual tuvo como propósito establecer el grado de conocimiento de las leyes tributarias, el régimen de tributación más adecuado y las consecuencias en casos de incumplimientos tributarios, derivado de las reformas tributarias que se dieron en el año 2012 mediante los Decretos números 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, en total se formularon 10 preguntas las cuyos resultados son los siguientes:

¿Conoce usted de los regímenes de tributación contenidos en las leyes tributarias?



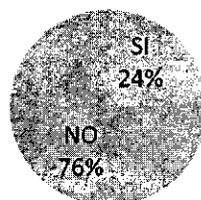
Respecto a la pregunta formulada, el 72% de los encuestados respondió que desconoce de los regímenes de tributación contenidos en las leyes tributarias, el 28% indicó que, si los conoce, no obstante, al preguntarles concretamente cuáles son, en su mayoría hizo énfasis en el régimen de pequeño contribuyente, lo cual denota que solamente conocen dicho régimen.

¿Tiene usted conocimiento que régimen de tributación es más conveniente a sus intereses?



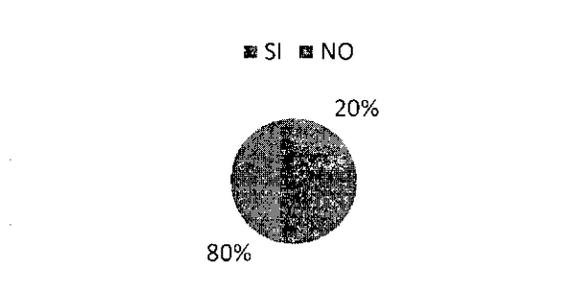
En el presente caso, cabe resaltar que el 48% de los profesionales encuestados respondió que no conoce el régimen de tributación más apropiado, lo que deja ver que un buen número de profesionales realizan sus declaraciones sin un pleno conocimiento de las leyes tributarias; el otro 52% respondió que, si lo conoce, pues tributan conforme le indican sus contadores o reportan exclusivamente rentas obtenidas en relación de dependencia.

¿Sabe usted cuales son las obligaciones tributarias formales que deben cumplir los profesionales en su calidad de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias?



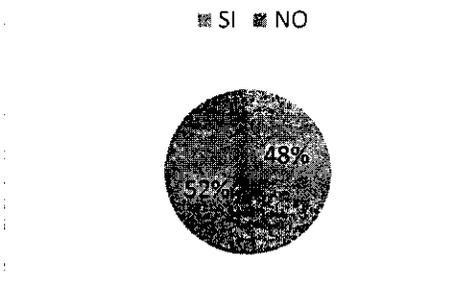
El 76% de los entrevistados desconoce de sus obligaciones tributarias formales, lo cual puede repercutir eventualmente en sanciones pecuniarias; cabe indicar que el 24% respondió que, si conoce de sus obligaciones tributarias formales, sin embargo, no supieron detallar cada una de sus obligaciones.

¿Conoce cuáles son las sanciones formales al que están sujetos los profesionales en caso de incumplimientos tributarios?



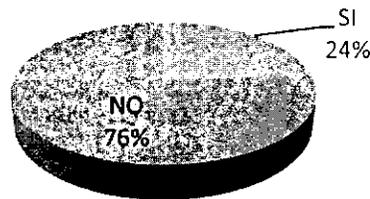
La pregunta anterior reflejo que un 80% de los profesionales desconoce las sanciones a las que están sujetos en caso de incumplimientos tributarios.

¿Le han impuesto alguna sanción la Superintendencia de Administración Tributaria por incumplimientos en sus obligaciones tributarias?



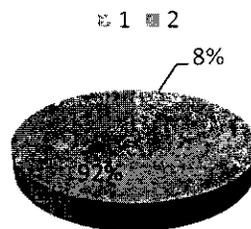
La falta de interés en las normas tributarias se vio reflejada en la encuesta, pues el 52% respondió que sí han sido sancionados por incumplimientos tributarios.

¿Conoce usted cómo profesional, cuáles son los requisitos formales que debe cumplir ante la administración tributaria en su calidad de contribuyente?



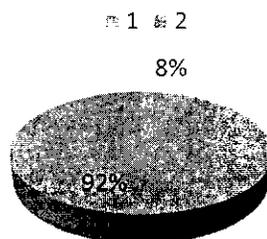
Respecto a esta pregunta, el 76% de profesionales respondió que desconoce los requisitos formales a los que están sujetos, el 24% restante indicó que, si los conoce, sin embargo, no supieron describir cuales son los requisitos formales a los que están sujetos como contribuyentes.

¿Conoce cuál es la consecuencia en caso de que un profesional no se inscriba en cualquiera de los regímenes de tributación?



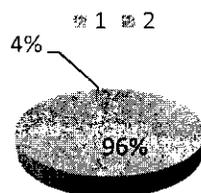
El 92% de los profesionales indicó que no conoce la consecuencia de no inscripción en cualquiera de los regímenes de tributación, es decir, desconoce que la no inscripción, implicaría una renta presunta en los términos mencionados en el capítulo 5.

¿Tiene conocimiento de los derechos que le asisten a los profesionales en caso de sanciones y ajustes impuestos por el ente fiscalizador?



La encuesta reflejó que un 92% de los profesionales desconoce de sus derechos que le asisten como contribuyentes, siendo importante conocerlos pues dicho desconocimiento puede representar abusos de poder del Órgano competente.

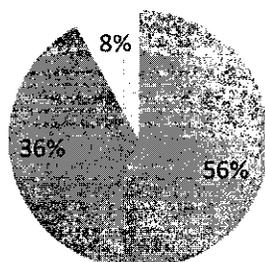
¿Considera necesario que SAT divulgue con frecuencia de las obligaciones formales y sustantivas para una mejor y adecuada tributación por parte de los profesionales?



El 96% de los entrevistados afirmó que es necesaria la divulgación de las obligaciones formales y sustantivas a las que están sujetos los contribuyentes.

¿Considera usted que son confusas las leyes tributarias?

1 2 3



En este caso el 56% opinó que las leyes son confusas, el 36% indicó que las leyes son claras y el 8% no opinó. Se infiere que la divulgación de las leyes tributarias permitirá menos confusión y facilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**CUADRO 1**

**Estructura de la Ley de Actualización Tributaria**

Rentas de actividades lucrativas	Régimen sobre las utilidades	Tarifas: 31% 2013, 28% 2014 y 25% 2015 en adelante	Art. 18, 36 y 172
	Régimen simplificado s/ingresos	Hasta Q 30,000.00 5% más de Q. 30,000.00 6% 2013 y 7% 2014	Art. 43 al 49 y 173
Rentas del trabajo	Determinación anual del impuesto y retenciones mensuales por parte del patrono	Hasta Q 300,000.00 5% más de Q 300,000.00 7%	Art. 68 al 82
Rentas de capital y ganancias de capital	Retenciones por parte del contribuyente que paga la renta o autoliquidación	Tarifa del 10% con excepción de dividendos que aplica el 5%	Art. 83 al 96
Rentas de NO residentes	Retenciones por parte del contribuyente que paga la renta o autoliquidación	Tarifas del 3%, 5%, 10%, 15% y 25% según pago de renta	Art. 97 al 107





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Ley de Actualización de Actualización Tributaria y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tienen contemplados los regímenes para pagar impuestos; sin embargo, en la mayoría de casos, no se conoce mucho de ellos ni de las obligaciones formales y sustantivas que deben cumplirse; tal desconocimiento genera consecuencias desfavorables para las personas, por lo que es importante que todo profesional universitario que obtiene rentas de su trabajo, conozca en primer lugar de su obligación de inscribirse en cualquiera de los regímenes de tributación y, en segundo, de las obligaciones formales y sustantivas al que está obligado después de haberse inscrito como contribuyente, incluso, a saber las obligaciones formales persisten aun cuando en un período de tiempo no haya generado rentas gravadas; asimismo, de su aplicación correcta; caso contrario, el ente fiscalizador conforme el Código Tributario realizará determinaciones y aplica sanciones.

Se realizó el estudio de cada régimen de tributación y de sus efectos; de tal manera que sirve como una guía para los contadores y profesionales, con lo cual pueden evitarse sanciones innecesarias; además se determinó que el régimen de pequeño contribuyente, aplica solo a personas individuales o jurídicas cuyos ingresos anuales no superan los Q150,000.00, siendo este régimen recomendable para aquellos profesionales que trabajan de forma independiente y cuyos ingresos no superan este monto anual, además, no tienen demasiadas obligaciones formales que cumplir y solo deben pagar el 5% de sus ingresos, en concepto de Impuesto al Valor Agregado; asimismo, los profesionales que solo trabajan en relación de dependencia y no emiten factura, no deben inscribirse en ningún régimen de tributación.





## BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**, 2ªed. Guatemala. Ed. Santillana, junio 2015.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L., 1976.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua española**, 22ªed., 2001.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Gráfica S.R.L., 1988.
- FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**, 1ªed., México D.F. Litográfica Ingramex, 2000.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, Parte General. Tomo I. Buenos Aires, Argentina. Ediciones de Palma 1996.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, Parte Especial. Tomo 3. Buenos Aires, Argentina. Ed. de Palma, 1996.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**, 3ªed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **Lecciones de derecho financiero**, 7ªed., México, International Thomson Editores, S.A., una división de Thomson Learning, Inc.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Fundamentos tributarios**, 4ªed., Guatemala: Comunicación Gráfica G&A., 2015.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Parte General, 9ªed. Madrid, España: Ed. 1999.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**, 2ªed., Universidad Nacional Autónoma de México, mayo 1986.
- ROZAS VALDÉZ, José Andrés. **Derecho financiero y tributario II**, 3ªed. Colombia, Universidad Nacional Autónoma de México, mayo 1986.
- VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**, 3ªed. Bogotá Colombia. Ed. Temis, S.A.
- VILLEGAS. B. Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 7ªed. Ed. Depalma, Buenos Aires. 2001.
- <http://es.wikipedia.org> (consultado el 13 de mayo de 2016).



<https://business.highbeam.com> (consultado el 13 de mayo de 2016).

[http://html.rincondelvago.com/impuestos\\_2.html](http://html.rincondelvago.com/impuestos_2.html) (consultado el 13 de mayo de 2016).

<http://www.monografias.com/trabajos37/codificacion/codificacion.shtml> (consultado el 28 de mayo de 2016).

<http://www.monografias.com/trabajos26/fuentes-derecho/fuentes-derecho.Shtml#ixzz43idr4slv> (consultado el 21 de mayo de 2016).

<http://wikiguate.com.gt/constitucion-politica-de-la-republica-de-guatemala> (consultado el 18 de junio de 2016).

<http://nimet-derechotributario.blogspot.com/2009-01/conceptos-basicos-derecho-tributario.html> (consultado el 18 de junio de 2016).

<http://angelsistemasjuridicos.blogspot.Com/2012/05/derecho-la-familia-juridica-del-com-mon.html> (consultado el 22 de junio de 2016).

[blog.pucp.edu.pe/.../regimen-cedular-versus-regimen-global-dilema](http://blog.pucp.edu.pe/.../regimen-cedular-versus-regimen-global-dilema) (consultado 25 de junio de 2016)

<http://universidad-derecho.over-blog.com/article-35132943.html> (consultado el 25 de junio de 2016).

#### **Legislación:**

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

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

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

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

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

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

**Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 4-2012, 2012.



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

**Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.** Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo número 213-2013, 2013.

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo número 5-2013, 2013.

**Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo número 4-2013, 2013.