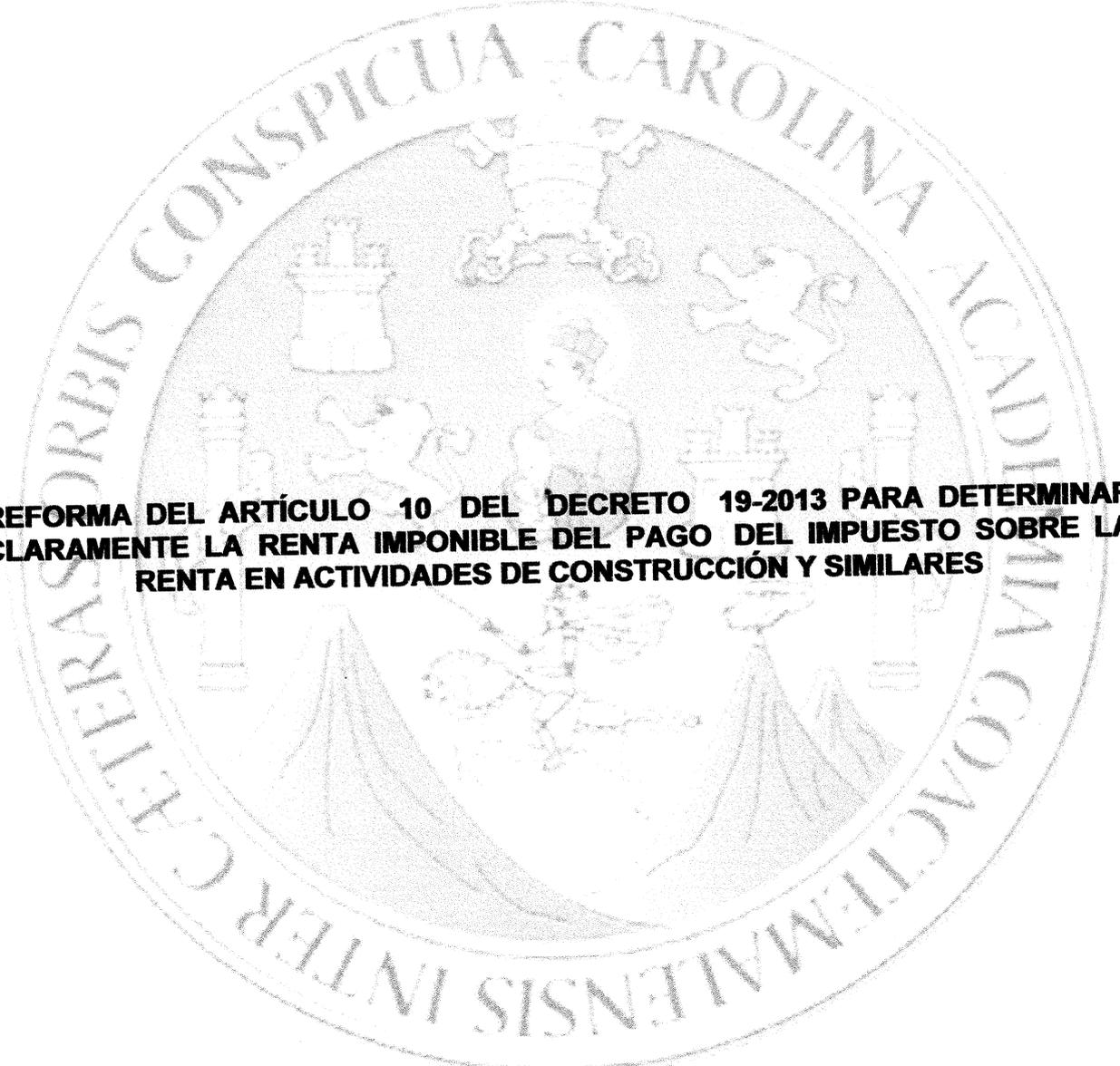


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the Academia Guatemalteca is a circular emblem. It features a central figure, likely a personification of knowledge or justice, seated on a throne. The figure is surrounded by various symbols, including a crown at the top, a shield on the left, and a sword on the right. The entire scene is set against a background of architectural elements like columns and arches. The Latin motto "CETERAS ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed around the perimeter of the seal.

**REFORMA DEL ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR  
CLARAMENTE LA RENTA IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES**

**JOSÉ ANTONIO CASTILLO**

**GUATEMALA, JULIO DE 2018**

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

**REFORMA DEL ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR  
CLARAMENTE LA RENTA IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**JOSÉ ANTONIO CASTILLO**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**Y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, julio de 2018**

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

<b>DECANO:</b>	Lic.	Gustavo Bonilla
<b>VOCAL I:</b>	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
<b>VOCAL II:</b>	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
<b>VOCAL III:</b>	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
<b>VOCAL IV:</b>	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
<b>VOCAL V:</b>	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
<b>SECRETARIO:</b>	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Ignacio Blanco Ardón
Vocal:	Lic.	Álvaro Hugo Salguero Lemus
Secretaria:	Licda.	Edna Judith Gonzáles Quiñonez

**Segunda Fase:**

Presidenta:	Licda.	Irma Leticia Mejicanos Jol
Vocal:	Licda.	Crista Ruiz Castillo de Juárez
Secretaria:	Licda.	Joanna Vega García

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 12 de septiembre de 2017.

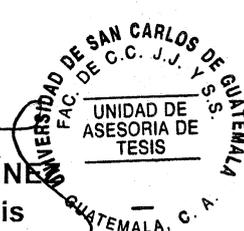
Atentamente pase al (a) Profesional, JUAN ESTUARDO GARCIA MARTINEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
JOSÉ ANTONIO CASTILLO, con carné 200912186,  
 intitulado REFORMA ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR CLARAMENTE LA RENTA  
IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN SIMILARES.

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.

*[Handwritten signature]*  
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTINEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 20 / 09 / 2017. f)

*[Handwritten signature]*  
 Asesor(a)  
 (Firma y Sello)

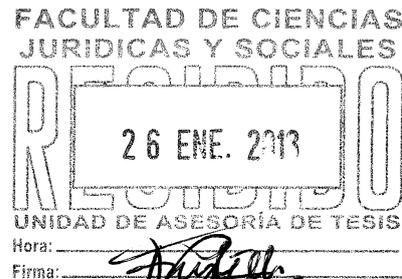
**Lic. JUAN ESTUARDO GARCIA MARTINEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**





Guatemala, 22 de Enero de 2018.

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



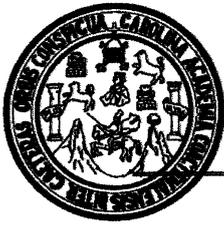
Señor Jefe de la Unidad de Tesis:

En atención a la resolución emitida por la Jefatura, de fecha doce de septiembre de dos mil doce, en la que se me notifica nombramiento como Asesor de Tesis del bachiller **JOSÉ ANTONIO CASTILLO**, del trabajo intitulado **"REFORMA ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR CLARAMENTE LA RENTA IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES"**, habiendo asesorado el trabajo confiado, me permito emitir el siguiente:

**DICTAMEN:**

- a) Que dicho trabajo se realizó bajo mi inmediata asesoría, y durante su elaboración le hice al autor recomendaciones y sugerencias respecto al tema desarrollado, así como el cumplimiento al reglamento respectivo para trabajo de tesis.
- b) En consecuencia de la revisión del trabajo se modificó el nombre del título de la tesis quedando de la siguiente forma: **REFORMA DEL ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR CLARAMENTE LA RENTA IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES"**.
- c) Para el correcto desarrollo de la investigación se realizó la modificación al bosquejo preliminar establecido en el curso de inducción a la planeación de la investigación científica, se utilizaron los métodos de investigación inductivo y deductivo en el tema objeto del estudio.
- d) Dentro del contenido científico, utilizo un lenguaje técnico acorde al tema desarrollado. Por su lado la bibliografía es acorde con la investigación, lo que comprueba que se utilizaron adecuadamente los aportes bibliográficos necesarios.
- e) La conclusión discursiva es acorde y de aporte al estudio del derecho tributario. Informo a usted que revise el trabajo encomendado y en consecuencia se emite **dictamen favorable**

Hoja 1 de 2



*Lic. Juan Estuardo García Martínez*



*Abogado y Notario*

**En vista de lo anterior me permito opinar:**

- I. Que el trabajo asesorado cumple con los requisitos legales exigidos, en especial el contenido en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual, emito **DICTAMEN FAVORABLE** al respecto, recomendando que el mismo continúe el trámite de revisión y oportunamente se autorice la orden de impresión y realización del Examen Público de Tesis.
- II. Expresamente declaro que no existe ningún grado de parentesco dentro de los grados de ley.

Sin otro particular me suscribo de usted.

Lic. JUAN ESTUARDO GARCIA MARTINEZ  
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Juan Estuardo García Martínez  
Abogado y Notario  
Colegiado 3700

**Hoja 2 de 2**



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JOSÉ ANTONIO CASTILLO, titulado REFORMA DEL ARTÍCULO 10 DEL DECRETO 19-2013 PARA DETERMINAR CLARAMENTE LA RENTA IMPONIBLE DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ACTIVIDADES DE CONSTRUCCIÓN Y SIMILARES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

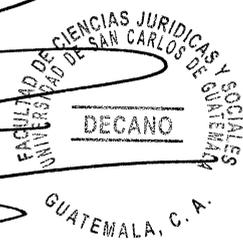
RFOM/cpchp.

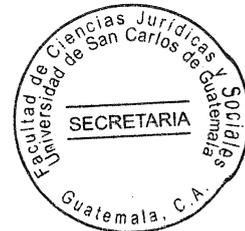
*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*



*[Handwritten signature]*





## DEDICATORIA

**AL CREADOR:**

Por su misericordia, por ser mi fuerza y mi ayuda.

**A MIS PADRES:**

José Carmen Castillo Avalos, que sea este acto para él, un pequeño tributo en su memoria, y Teresita de Jesús Castillo López, un profundo agradecimiento por el apoyo, dedicación, consejos, comprensión.

**A MI HIJO:**

José Ernesto Castillo Méndez, por ser el motor que me impulsa a seguir.

**MI JEFE:**

Byron Vinicio Vargas Braghiroly, por su apoyo incondicional.

**A MIS SOBRINOS:**

Alejandro y Mariana Portales, con especial aprecio y cariño.

**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

**A:**

Esa comunidad de hombres y mujeres que salvaron mi vida.



## PRESENTACIÓN

La investigación se elaboró en base a los tipos de investigación: cuantitativa, puesto que se basa en el estudio y análisis de la realidad a través de diferentes procedimientos basados en la medición de estadísticas proporcionadas por la administración tributaria, siendo posible obtener explicaciones derivado de las comparaciones a partir de hipótesis, Y cualitativa, derivado de la observación de datos financieros en cuanto a la reducción los ingresos en el presupuesto de la nación y la problemática causada a los contribuyentes en el ámbito técnico y administrativo para el cálculo del Impuesto.

El contenido de la tesis establece la importancia que tiene el estudio del derecho tributario, para que se tenga una recaudación tributaria eficiente y justa, tanto para el Estado como para los contribuyentes. El estudio fue realizado en base al pago de impuestos comprendidos el año 2013 al año 2015, por el sector construcción, con información obtenida de la Súper Intendencia de Administración Tributaria –SAT-, en virtud de la problemática causada por la aplicación de los métodos para el cálculo de la renta imponible en las actividades de construcción y similares, haciéndose posible la investigación en el término comprendido entre agosto 2017 a diciembre del mismo año.

El objeto general de la investigación fue: el ámbito de recaudación de los impuestos, así mismo los contribuyentes puesto que son la fuente para obtención de los impuestos. El aporte académico de la investigación, es mostrar que es menester la reforma del Decreto 19-2013 para determinar la renta imponible para el pago del Impuesto Sobre la Renta en las actividades de construcción por medio de la unificación de los métodos establecidos.

## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



La hipótesis que se desarrolló durante este proceso de investigación, en la cual se describen los métodos para establecer renta imponible del pago del Impuesto Sobre la Renta en actividades de construcción y similares establecidas en el Decreto 19-2013, ha sido comprobada, realizando un análisis jurídico y una crítica constructiva del problema planteado. En la investigación realizada se utilizó el método analítico y el método deductivo, así como las técnicas de investigación documental y la observación directa, esto permitió inferir en la realidad derivada de la aplicación de los métodos en mención, así como las consecuencias negativas en la recaudación tributaria y a los comerciantes que se dedican a las actividades de la construcción y similares.



## HIPÓTESIS

Se estima que las actualizaciones en materia tributaria son necesarias para el desarrollo de un país, pero en el caso de los métodos para determinar la renta imponible para el pago del Impuesto Sobre la Renta, establecidas en el Decreto 19-2013, para las actividades de construcción y similares, son contrarios a los principios doctrinarios, como lo son el de: igualdad, generalidad, certeza jurídica y justicia, los cuales son fundamentales en las normas jurídicas, esto genera consecuencias tanto para el Estado de Guatemala como para los contribuyentes. En el primer, caso afectan en la recaudación tributaria de Guatemala y en el segundo caso, afecta la economía y procesos administrativos y contables de los comerciantes, afectando el desarrollo industrial y social.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. De los tributos.....	1
1.1. Derecho tributario.....	3
1.1.1. Derecho tributario material.....	3
1.1.2. Derecho tributario formal.....	4
1.2. Fuentes del derecho tributario.....	5
1.2.1. Fuentes históricas.....	6
1.2.2. Fuentes reales o materiales.....	7
1.2.3. Fuentes formales.....	7
1.2.4. Clasificación de las fuentes formales.....	9
1.3. Fuentes propias del derecho tributario guatemalteco.....	14
1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	15
1.3.2. Código Tributario Decreto 6 - 91 del Congreso de la República de Guatemala.....	16
1.3.3. Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	17
1.3.4. Leyes tributarias específicas y sus reglamentos.....	18
1.4. Definición de tributo.....	20
1.4.1. Características de los tributos.....	20
1.4.2. Carácter público.....	20

1.4.3. Son prestaciones en dinero o especie.....	21
1.4.4. Son prestaciones obligatorias o coactivas.....	22
1.5. Principios constitucionales del derecho tributario.....	23
1.5.1. Principio de legalidad.....	23
1.5.2. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.....	24
1.5.3. Principio de igualdad.....	24
1.5.4. Principio de capacidad de pago.....	25
1.5.5. Principio de no confiscación.....	26
1.5.6. Principio de equidad y justicia.....	27
1.6. De los impuestos.....	27
1.6.1. Definición de los impuestos.....	28
1.6.2. Objeto de los impuestos.....	29
1.6.3. Las fuentes de los impuestos.....	29
1.6.4. Clases de impuestos.....	31

## CAPÍTULO II

2. Impuesto Sobre la Renta.....	35
2.1. Antecedente histórico en Guatemala.....	35
2.2. Naturaleza.....	36
2.3. Características.....	37
2.4. Métodos impositivos del Impuesto Sobre la Renta en la doctrina.....	37



2.4.1. Sistema de impuesto global o sintético.....	38
2.4.2. Sistema de impuesto cedular o analítico.....	38
2.4.3. Sistema mixto.....	39
2.5. Elementos del impuesto sobre la renta.....	40
2.5.1. Sujeto pasivo.....	40
2.5.2. Sujeto activo.....	41
2.5.3. Hecho imponible.....	42
2.5.4. Base imponible.....	42
2.5.5. Tipo impositivo.....	43
2.6. Renta.....	44
2.6.1. Clases de renta.....	45

### CAPÍTULO III

3. Del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.....	49
3.1. Objeto del impuesto.....	50
3.2. Clases de rentas.....	50
3.2.1. Rentas de las actividades lucrativas.....	51
3.2.2. Rentas del trabajo.....	52
3.2.3. Rentas de capital.....	52
3.3. Regímenes de actividades lucrativas.....	53
3.3.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.....	53



3.3.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades  
lucrativas ..... 54

3.4. Ámbito de la aplicación..... 55

3.5. En que se invierte el Impuesto Sobre la Renta..... 56

3.6. Importancia del Impuesto Sobre la Renta para Guatemala..... 56

3.7. Estadísticas del Impuesto Sobre la Renta en la recaudación tributaria..... 58

3.8. Reformas al Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala..... 60

    3.8.1. Decreto 4-2012 y Decreto 10-2012..... 61

    3.8.2. Decreto 19-2013..... 63

**CAPÍTULO IV**

4. Del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala..... 65

    4.1. Industria de la construcción en Guatemala..... 66

        4.1.1. Importancia tributaria del sector de la construcción..... 67

    4.2. Artículo 10 del Decreto 19-2013 reforma del Artículo 34 de la Ley  
        Actualización Tributaria Decreto 10-2012..... 68

    4.3. Métodos para establecer la renta imponible para actividades de construcción  
        y similares establecidos en el Artículo 10 del Decreto 19-2013..... 70

        4.3.1. Método uno..... 71

        4.3.2. Método dos..... 73

    4.4. Documentación adicional requerida por la Superintendencia de Administración  
        Tributaria..... 75



4.5. Consecuencias de las reformas tributarias.....	77
4.6. Problemas suscitados en la reforma de la ley del Impuesto mediante el Artículo 10 del Decreto 19-2013.....	78
4.6.1. Problemática causada a los contribuyentes en actividades de la construcción y similares.....	79
4.6.2. Problemática causada al Estado.....	81
4.7. Posibles Soluciones .....	83
4.8. Proyecto de reforma al Artículo 10 del Decreto 19-2013.....	84
<b>CONCLUSIÓN DIRCURSIVA.....</b>	<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>91</b>



## INTRODUCCIÓN



Esta investigación está centrada en el Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 10, este pone de manifiesto que las leyes y reglamentos en materia tributaria dificultan la aplicación de las mismas, y la redacción de este Artículo no es la excepción, puesto que para establecer la renta imponible para el pago del Impuesto Sobre la Renta, existen dos métodos para tal acto, los cuales se vuelven ambiguos y poco prácticos para el cálculo y pago de dicho impuesto debido al tipo de actividades que realiza este sector industrial en particular, este tipo de métodos estipulados en el mencionado artículo pueden afectar a ambas partes, tanto al contribuyente así como al Estado de Guatemala.

Estos métodos por no tener una forma homogénea y estar establecidos de forma poco práctica, resulta contraproducente para el Estado de Guatemala puesto que puede darse alguna forma de evasión fiscal en el pago de impuesto, y así mismo, a los contribuyentes verse afectado en el pago del impuesto, pudiendo realizar un pago erróneo e inexacto involuntario en el pago del impuesto Sobre la Renta.

El objetivo general de la investigación fue: dar a conocer los problemas legales que se causan al reformar una ley en materia fiscal y proponer una política institucional al sistema tributario. Se desarrolló esta investigación para dar a conocer las deficiencias en la legislación tributaria existentes en Guatemala, las cuales son consecuencias de la falta de observancia jurídica o bien falta de exégesis por parte de los congresistas, y que tiene consecuencias que perjudican al Estado y al contribuyente.



En el desarrollo de la tesis, se comprobó la hipótesis utilizándose los métodos: analítico, con el objeto de analizar la biografía referida, el método cuantitativo y cualitativo, en el estudio realizado a la recaudación de impuestos y el método deductivo para deducir conclusiones lógicas derivadas de los principios jurídicos, en el proceso que se siguió para la elaboración de este trabajo, se empleó la observación directa y la documentación, como técnicas de investigación, recopilando de los diferentes textos, documentos de investigación y leyes tributarias, en las que se analizó la dogmática jurídica tributaria, con las cuales se obtuvo una conclusión.

Esta investigación consta de cuatro capítulos, estructurados así: En el capítulo I, los tributos; el capítulo II, Impuesto Sobre la Renta; el capítulo III, del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala; y para concluir el capítulo IV, Del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala.

La recaudación tributaria se considera fundamental, en virtud que los tributos tienen como justificación la necesidad del Estado de disponer de recursos económicos para la prestación de servicios básicos a la población, por lo que se considera conveniente la reforma del Artículo 10 del Decreto 19-2013, para contemplar la unificación de los métodos para establecer la renta imponible, de esta forma evitar la evasión fiscal y los pagos indebidos o en exceso de los contribuyentes.



## CAPÍTULO I

### 1. De los tributos

Para iniciar el estudio de la esta investigación, se puede mencionar una definición muy acertada, “El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo”<sup>1</sup>. Los tributos pues, son ingresos consistentes en prestaciones pecuniarias, obligatorias y exigibles impuestas por el Estado y exigidas por una administración publica derivado de la realización del hecho imponible al que la ley vincule.

El Código Tributario Decreto 6-91 da un concepto de los tributos en su Artículo 9, el cual determina que la forma de pago de las prestaciones será en dinero, exigibles y para el cumplimiento de los fines del Estado.

En el Artículo anteriormente citado, y en los Artículos 10, 11, 12 y 13, se puede observar las clases de tributos existentes en la legislación: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, los tributos son ingresos pecuniarios impuestos por el Estado de una forma obligatoria a los particulares, derivados de la creación de una ley para tal efecto y como consecuencia de la realización de un hecho generador e imponible, conceptualizaremos cada uno de estos enunciados.

---

<sup>1</sup> <https://jorgemachicado.blogspot.com/2009/10/dertrib.html>: **Apuntes jurídicos**. (Consultada 13 de junio 2017)



### **a. Los impuestos**

Son tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, circulación de bienes o adquisición o gasto de la renta.

### **b. Arbitrios**

Estas son contribuciones pecuniarias, obligatorias que establecen las municipalidades por la prestación de un determinado servicio público del cual se obtienen los fondos para el cumplimiento de las obligaciones municipales. Y así lograr el objetivo primordial, el bien común y la prestación eficiente de los servicios públicos.

### **c. Contribuciones especiales**

Es una contraprestación que los particulares pagan al estado, es una forma de contribución a los gastos que se ocasionan en la realización de una obra determinada o un servicio de interés general que les beneficia de forma individualizada, aumentando el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de la obra o servicio, así mismo cabe resaltar que permiten la realización de obras públicas y el mejoramiento de algunos servicios públicos, se puede mencionar como ejemplo: obras de pavimentación, desagües locales.



## 1.1. Derecho tributario

El derecho tributario o fiscal estudia las normas jurídicas, a través de las cuales el Estado puede ejercer su poder tributario, con el objetivo de la obtención de parte de los particulares, los fondos para sufragar el gasto público y en consecuencia la realización del bien común.

El derecho tributario se define así: "es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan"<sup>2</sup>. Otra definición del derecho tributario que se puede citar: "es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos"<sup>3</sup>. Debe considerarse que el derecho tributario es muy amplio, en cuanto a sus definiciones también se puede describir al derecho tributario como conjunto de normas jurídicas, principios y doctrinas que regulan lo referente a la creación y recaudación de los tributos desde su nacimiento hasta su extinción.

### 1.1.1. Derecho tributario material

Son las obligaciones tributarias derivadas de una ley, con la cual se da el nacimiento de esa obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible, entiende que la ley faculta al estado para que exija el tributo, pero solo cuando se realice el hecho imponible,

---

<sup>2</sup> García Viscaíno, Catalina. **Derecho tributario**, Pág. 137

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32



entendido como un presupuesto de hecho de la que el legislador ha contemplado en la ley como susceptible de ser gravado, siendo así nace una relación obligacional jurídico-pública, entre los particulares y el Estado.

Se explica respecto del derecho tributario material que “regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder”.<sup>4</sup>

Como conclusión, se hace referencia que el derecho tributario material, es un derecho de obligaciones cuyas normas son de carácter definitivo y coercitivo, estas normas se encuentran establecidas en la legislación tributaria de Estado.

### **1.1.2. Derecho tributario formal**

El derecho tributario formal hace referencia a aquellas obligaciones accesorias a la propia obligación de pagar el tributo, y cuyas obligaciones tiene el único fin de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

Se define al derecho tributario formal así: “es el que proporciona las reglas mediante las cuales se comprobará si corresponde cobrar ciertos tributos a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será finalmente ingresante en el tesoro público”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> García Viscaíno. **Op. Cit.** Pág. 301

<sup>5</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 245.



El derecho formal, rige las relaciones entre el administrado y el obligado de realizar el pago del tributo, esto nos ha de llevar a pensar que el derecho tributario formal no tiene menos importancia, sino al contrario se debe de saber que es igualmente útil para perfeccionar la relación jurídico-tributaria.

Las normas del derecho tributario formal son de características instrumentales, procesales, son la vía que la administración tributaria ha de seguir para lograr el objetivo primordial que es liquidar el tributo.

No existe una separación de forma clara entre el derecho tributario material y el derecho tributario formal. Sus normas se encuentran relacionadas intrínsecamente, debido a que son parte de un mismo sistema jurídico.

## **1.2. Fuentes del derecho tributario**

En el desarrollo de la investigación, se hará alusión de las fuentes del derecho tributario, como elementos que desarrollan la aplicación y desarrollo de las normas tributarias, sin embargo se debe partir que; las fuentes del derecho tributario se ordenan jerárquicamente, de la misma manera que las fuentes de las demás áreas del derecho. De tal manera, que es necesario iniciar el siguiente análisis, partiendo del significado que denota el vocablo fuentes del derecho. Expresa el diccionario jurídico de Manuel Ossorio al respecto "1) Razón de validez de las normas. En ese sentido la norma superior es fuente de la inmediatamente inferior. 2) Forma de creación de la norma. Así el acto legislativo es fuente de la ley; el acto de sentenciar lo es de la sentencia; la costumbre,

de la norma consuetudinaria, etc. 3) Forma de manifestación de las normas. La Constitución, la ley, los decretos serían en este sentido fuentes del Derecho. 4) Por último, se habla de fuentes como el conjunto de pautas compuesto por valoraciones, principios morales, doctrina, etc., que determinan la voluntad del legislador, contribuyendo a dar contenido a la norma jurídica”.

La doctrina jurídica clasifica las fuentes del derecho en: históricas, reales y formales. Su posición en la actualidad y la importancia que tienen en el transcurso de la historia, es razón que resulta de suma importancia y relevancia referirse a cada uno de estos elementos individualmente para poder comprender, de una forma más explícita, la forma y características en que las fuentes del derecho tributario se estructuran.

### **1.2.1. Fuentes históricas**

Las fuentes históricas del derecho son: “el carácter cultural del derecho, y su constante evolución con el transcurso del tiempo. En la actualidad, se puede percatar que los viejos documentos, los antiguos papiros, las reliquias históricas, produjeron el derecho, siendo consecuentemente fuentes de origen de este, y que denotan en la actualidad el desarrollo y evolución del derecho”<sup>6</sup>

El derecho del pasado, fue el producto de la actividad artística humana, fue una construcción jurídica, pero que en la actualidad es un dato real porque se impone con la

---

<sup>6</sup> Pereira Orozco Alberto. **Nociones generales del derecho I.** Pág. 152.



fuerza de la realidad existente, como antecedente del derecho actual.

Al respecto, se puede indicar que las fuentes del derecho tributario, se constituyen por el conjunto de datos históricos, es decir por medio de documentos, normas jurídicas y manuscritos, que regularon en cierta forma la conducta humana en el pasado, y que en el presente, nos permite analizar cómo éste se ha actualizado, modernizado y perfeccionado con el transcurso del tiempo, adaptándose a las necesidades de la cultura en las que se aplica.

### **1.2.2. Fuentes reales o materiales**

Son todos los acontecimientos y hechos de la vida en social, económica, administrativa y política, que se producen en la comunidad y que se proyectan de forma trascendental para determinar la elaboración de normas jurídicas. Ya que sin estos elementos los cuerpos legales carecerían de sentido, tomando en cuenta que estas causales describen la realidad social a la cual va a regir la norma promulgada y sin ellas no se podría dar el enfoque que se pretende lograr con su emisión.

### **1.2.3. Fuentes formales**

En este capítulo se ha hecho mención de los antecedentes históricos y elementos socio políticos, que influyen de una u otra manera en la instauración de normas jurídicas, empero dentro de este apartado se desarrollará el elemento complementario a los dos incisos anteriormente, sienta este, las fuentes formales del derecho tributario.



A la manifestación exterior de la voluntad con el objetivo de crear derecho se le denomina actividad creadora de normas, es decir fuentes formales y es el proceso sin el cual no se finalizaría la norma.

Al respecto el autor guatemalteco expresa "se llama fuentes formales a los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenidas en las normas jurídicas: es decir, los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de la ley, que en nuestro medio generalmente es el Organismo Legislativo y excepcionalmente el Organismo Ejecutivo, y dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala denomina formación y sanción de la ley y que comprende: iniciativa de la ley, admisión y discusión, aprobación, sanción, promulgación y vigencia".

Al respecto se establece que fuentes formales son: "medio de control impuestos por el derecho para limitar y regular a los gobernantes en su actividad creadora del derecho."<sup>7</sup>

Es así como, las fuentes formales determinan los procesos por medio de los cuales se crean nuevas normas legales, siendo estos los pasos que el órgano correspondiente debe realizar para poder así exteriorizar la voluntad creadora del orden jurídico, siendo este órgano el Organismo Legislativo, por tanto es a través de estos elementos que se acuerda el contenido específico de la norma tributaria de conformidad con cada una de las necesidades que un Estado requiera para la adquisición de fondos monetarios.

---

<sup>7</sup> Castillo Ernesto. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 134



#### **1.2.4. Clasificación de las fuentes formales**

Anteriormente se determinó que las fuentes del derecho se conforman por tres elementos de tipo: histórico, real y formal, sin embargo para el objeto de estudio del derecho tributario se debe tomar en cuenta únicamente las fuentes formales, es decir las que le dan la forma al derecho en general. A continuación se realiza la clasificación de esta subdivisión de las fuentes del derecho.

El Código Tributario en el Artículo 2, establece una clasificación de las fuentes formales aplicables en el país, las cuales son fuentes de ordenamiento jurídico tributario.

- a. Las disposiciones constitucionales.
- b. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Independiente de la clasificación legal anterior, se mencionaran las fuentes formales tributarias que la doctrina recoge tradicionalmente, que ha clasificado y encuadra dentro de la legislación guatemalteca, como lo son; normas constitucionales, los tratados o convenios internacionales, la ley ordinaria, el decreto y los reglamentos.

##### **a. Normas constitucionales**

La Constitución Política de la República de Guatemala es la fuente por preferencia del derecho, por cuanto sus disposiciones determinan el funcionamiento y estructura del

de gobierno, las competencias a los distintos órganos, los derechos y obligaciones de todos los ciudadanos.

Es decir que, los derechos y obligaciones reconocidos por la Constitución Política son de carácter principal, debido que su observancia es imperativa y no pueden ser tergiversadas sus disposiciones, por ninguna ley o actividad de ninguna persona o funcionario, es por ello que la misma Carta Magna prevé dentro de su contenido, ciertos límites o principios; por ejemplo: principio de jerarquía normativa, supremacía constitucional, etc., el objetivo primordial es que el poder del Estado no sea utilizado de una forma arbitraria o hacer un mal uso de éste, sino que este sea en del pueblo, y en definitiva que sea un poder con sentido de justicia.

Se puede establecer que la Constitución Política de la República de Guatemala como fuente del derecho tributario es un elemento originario, puesto que va a proporcionar las directrices básicas a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación en materia fiscal, es decir la forma de imposición de los tributos, los derechos y obligaciones fiscales de los sujetos pasivos, la facultad que posee el Estado para recaudar los tributos que señala la ley; es por ello que la constitución es la fuente primordial del derecho tributario.

#### **b. Los tratados o convenios internacionales**

“Los tratados internacionales son considerados convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales, u otras de gran interés para las partes, y toda vez que con ello los Estados signatarios crean normas



jurídicas de observancia general en los países respectivos, constituyen una fuente formal de derecho”.<sup>8</sup>

Generalmente se considera a los tratados internacionales como acuerdos de gran relevancia internacional debido a las materias que trata cada uno, tratándose a través de éstos establecer parámetros generales que cada uno de los Estados signatarios deberán incorporar a través de los procedimientos respectivos dentro de su ordenamiento jurídico, a efecto de hacer el contenido de obligatorio cumplimiento dentro del Estado signatario. En materia tributaria los tratados serán de interés económico y comercial, siempre y cuando sean negociados y firmados entre los países contratantes, y se lleve a cabo el proceso de ratificación de los estados signatarios, previo a que se lleve el procedimiento legislativo.

### **c. La ley**

La ley es “una regla de derecho emanada del poder legislativo y promulgada por el poder ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo pueden ser modificadas o suprimidas por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley”.<sup>9</sup>

Se debe señalar que la ley en materia tributaria posee una relevancia mayor que las leyes generales y comunes, puesto que sus disposiciones y objetivos especiales o específicos,

---

<sup>8</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 29.

<sup>9</sup> **Ibíd.** Pág. 25.



desarrollaran los fundamentos sobre los cuales se concretaran los sistemas fiscales. Por esta razón la ley fiscal es fundamentalmente el eje de esta área del derecho, ya que crean parámetros generales, por medio de los cuales crean, desarrollar y ejecutar todas las obligaciones tributarias, observando minuciosamente los principios de legalidad, igualdad, constitucionalidad, generalidad y capacidad de pago.

Puede decirse que, las leyes son fuentes primordiales, y por excelencia, del derecho tributario, puesto que establece obligaciones concretas para la sociedad, y cuyas normas son de carácter obligatorio.

#### **d. El decreto**

El decreto legislativo, constituye una fuente de derecho tributario cuando existe la delegación efectuada por el Organismo Legislativo, estos decretos conllevaran la creación de supuestos fiscales por parte del Organismo Ejecutivo, por ende sus disposiciones constituyen una fuente formal del derecho tributario.

Para Raúl Rodríguez Lobato, el decreto legislativo es “el medio por el cual la Constitución autoriza al poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley, por un tiempo limitado y para objetos definidos”.<sup>10</sup> Cabe mencionar, que esta clasificación de las fuentes formales del derecho tributario, no es aceptada por algunos sistemas jurídicos, en donde el principio de legalidad limita la existencia de decretos.

---

<sup>10</sup> **Ibíd.** Pág. 134



Ya que al ser exclusivamente potestad del Poder Legislativo, específicamente al Congreso de la República y no hay forma de ser delegada. Es por esta razón, que en los países latinoamericanos no es reconocida dentro de la práctica ya que, los preceptos constitucionales restringen o limitan que tales facultades sean conferidas al Poder Ejecutivo, siendo así, que esta clasificación se desarrolla únicamente de forma doctrinaria.

#### **e. Los reglamentos**

El reglamento es una de las fuentes del derecho tributario, ya que es una disposición jurídica cuya finalidad es la de desarrollar en forma clara, precisa y ordenada las leyes ordinarias.

Al respecto expresa el jurista Raúl Rodríguez Lobato que los reglamentos constituyen, “un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal, que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes emitidas por el legislativo. Por ello se afirma que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley”.<sup>11</sup>

Generalmente se conocen dos clases de reglamentos.

- a. Para la ejecución de leyes.
- b. Para la organización y funcionamiento de la administración pública del Estado.

---

<sup>11</sup> **Ibíd.** Pág. 29.



No obstante, derivado de la investigación establecemos, de una manera acertada que el reglamento es, “una regla jurídica de observancia general, producto de un procedimiento legislativo”.<sup>12</sup>

Es decir, que cuya finalidad siempre será la de desarrollar y ordenar el contenido de una ley, dándole sentido al espíritu que el legislador quiso plasmar en la ley ordinaria, y determinando el reglamento la forma de aplicación en las actividades tributarias.

Dentro del estudio realizado, únicamente se hace referencia a los reglamentos para la ejecución de leyes, a esto se debe que en materia tributaria son los que acontecen y se desarrollan, a efecto de establecer los presupuestos que desarrollaran las disposiciones fiscales dictadas por el Poder Legislativo. Se concluye señalando que los reglamentos son una fuente formal directa del derecho tributario, ya que sus facultades y objetivos, desarrollan las normas jurídicas señaladas por el legislador.

### **1.3. Fuentes propias del derecho tributario guatemalteco**

Las fuentes propias existen dispersas en diferentes cuerpos normativos, donde se puede ubicar las fuentes del derecho tributario del ordenamiento guatemalteco, por lo cual es imprescindible el estudio de las fuentes internas, a través del cual está estructurado el sistema fiscal de la nación, es por ello que resulta de imperiosa relevancia tratarlas dentro de este capítulo.

---

<sup>12</sup> García Máñez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 52.



Cuando nos referimos a las fuentes propias del derecho tributario, se hace referencia a la legislación específica del derecho fiscal, y las normas aplicables supletoriamente a esta área del derecho, las cuales demuestran la estructura y como se rige el derecho tributario guatemalteco. En los siguientes apartados se hará un análisis sobre las fuentes principales.

### **1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala**

Como ya se dijo la Constitución es la fuente principal por excelencia del derecho tributario, por medio de la cual se exponen las garantías fundamentales de la sociedad, así como sus derechos y obligaciones, las facultades del Estado para crear tributos, y realizar la exigencia para el cumplimiento del pago correspondiente, y las bases sobre las cuales está establecido el sistema fiscal de la nación.

En el Artículo 239 de la Constitución Política se encuentra regulado expresamente, que corresponde única y exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación. De esto se puede determinar que siendo una norma de rango superior en todo el ordenamiento jurídico, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución, por lo tanto todas aquellas leyes que la violen o tergiversen son nulas ipso jure. Es así pues, que la Carta Magna forma el eje fundamental del derecho tributario guatemalteco, ya que en su contenido tipifica la forma de creación de todas las normas legales, que conforma el sistema fiscal de la nación, y es por ende



que sus disposiciones son de obligatorio cumplimiento, que no podrán obviarse en ninguna circunstancia.

### **1.3.2. Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala**

Es el cuerpo normativo que regula de una manera determinada la forma de la estructura y el desarrollo del sistema tributario de Guatemala, tipificando disposiciones básicas de aplicación a todos los tributos, impuestos, arbitrios y contribuciones especiales. El Código Tributario fue publicado el 03 de abril de 1991 y entró en vigencia el 2 de octubre del mismo año, y se encuentra conformado en dos partes:

- a. **Parte General:** En esta parte del Código están comprendidas las normas aplicables a todos los tributos, es la parte más importante debido que se encuentran los principios de los cuales no se puede prescindir en los estados de derecho, de tal manera que imposibilite la arbitrariedad en la imposición de tributos y la coacción que estos representan.
- b. **Parte procesal:** Comprende disposiciones de tipo procesal, un marco sancionador que contempla supuestos jurídicos, que de no cumplirse u omitirse pueden constituir infracciones y para el efecto también contempla sus respectivas sanciones.

La importancia del Código Tributario dentro de las fuentes propias del derecho tributario, radica principalmente en que establece disposiciones tanto al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria, los procedimientos y directrices legales,



para la solución de controversias derivadas de la actividad fiscalizadora y recaudadora del Estado.

El sistema fiscal guatemalteco se encuentra sustentado en dos principios básicos: el principio de legalidad y el principio de supremacía constitucional, lo que conlleva que únicamente las disposiciones legales emitidas de conformidad con los parámetros establecidos serán válidos de pleno derecho.

El Código Tributario establece en su Artículo 2 las fuentes de orden jurídico tributario y en orden de jerarquía: las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo, las cuales fueron estudiadas con anterioridad. Así mismo establece que las normas del Decreto 6-91 son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado.

### **1.3.3. Código Aduanero Uniforme Centroamericano**

Entró en vigencia el 25 de agosto del año 2008, fue creado con el único propósito de la unificación de las economías de los cinco países centroamericanos, que son las repúblicas de Guatemala, El Salvador, Nicaragua, Costa Rica y Honduras, esto para impulsar el desarrollo conjunto de Centroamérica, y se crea el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). El proceso de aprobación suscitó en 1965 al ser aprobado el primero Código Arancelario Centroamericano, el cual llevo 43 años de negociaciones regionales en territorio Centroamericano.



Todo esto, con el fin de una mejor organización de las aduanas regionales y así facilitar el intercambio de mercancías, utilizando procedimientos idénticos en todos los recintos aduaneros, para reducir tiempo de viaje de las mercancías y reducir los gastos de los exportadores e importadores.

Es por lo mencionado en los párrafos anteriores que se puede concluir que, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, es una de las fuentes propias del derecho tributario guatemalteco ya que la creación de obligaciones aduaneras, constituyen el conjunto de obligaciones tributarias que surgen entre el Estado y los particulares como consecuencia del ingreso y egreso de mercancías del territorio que cubre esta regulación aduanera, tal como lo expone el Artículo 49 del normativo legal citado, la determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los derechos e impuestos exigibles, tiene como objeto establecer la legislación aduanera de los Estados partes conforme a los requerimientos del mercado común Centroamericano.

#### **1.3.4. Leyes tributarias específicas y sus reglamentos**

El derecho tributario tiene su propia legislación, en consecuencia, el derecho tributario en Guatemala cuenta con una abundante variedad de normas ordinarias aplicables particularmente, es decir una serie de leyes especiales, que se aplican a toda relación fiscal que surja dentro del Estado, se hará mención de algunas de las más importantes así como la descripción de cada una de ellas.

- Acuerdo Gubernativo 5-2013 - Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado



- Decreto 27-92 Del congreso de la República de Guatemala -- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Decreto Número 26-92 Del congreso de la República de Guatemala -- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Acuerdo Gubernativo 206-2004 - Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Decreto Numero 73-2008 Del congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto de Solidaridad.
- Decreto Número 79-2000 - Del congreso de la República de Guatemala Ley Impuesto Específico de la Distribución del cemento.
- Decreto Número 61-77 Del congreso de la República de Guatemala - Ley de Tabacos y sus Productos.
- Decreto Número 37-92 Del congreso de la República de Guatemala - Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolo.
- Acuerdo Gubernativo 4-2013 - Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolo.

Las leyes anteriormente citadas, constituyen la fuente directa para el derecho tributario, ya que fueron emitidas por el Poder Legislativo de la Nación, estableciendo y cumpliendo previamente los procedimientos para su constitución, y estructurando un cuerpo legal que desarrolla las necesidades del Estado por medio de los ingresos y egresos fiscales, estas normas se encuentran desarrolladas con base en los principios de legalidad, supremacía legal, no confiscación, comodidad, capacidad contributiva y el principio de justicia.



## **1.4. Definición de tributos**

“Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>13</sup>

Lo que le resaltaremos en esta definición el carácter obligatorio, puesto que los contribuyentes deben cumplir forzosamente con el pago de sus impuestos al Estado para satisfacer las necesidades de este y de no ser así, incurrirá en una sanción por parte del estado.

### **1.4.1. Características de los tributos**

La naturaleza jurídica de los tributos es una relación de derecho, una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público exigida a los habitantes de un Estado. Es de importancia hacer mención de algunas de las características principales de los tributos, las que detallaremos en los siguientes apartados.

### **1.4.2. Carácter público**

Esta característica es una de las más importantes dentro del Derecho Financiero en la cual se expone que los tributos “tienen carácter público, es decir, que constituye parte del

---

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



Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privativa que bien lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, parecida a la obligación ad rem, del antiguo Derecho Romano o bien concebía el tributo”.<sup>14</sup>

El Artículo 1 del Código Tributario estipula, el carácter público que regirán las relaciones jurídicas que se originan de los tributos, esto pues, derivado que las normas tributarias regulan la relación entre los contribuyentes y entidades administrativas del Estado.

#### **1.4.3. Son prestaciones en dinero o especie**

Los tributos “implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía moderna. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie”.<sup>15</sup>

Cabe mencionar que en el ordenamiento jurídico guatemalteco no se encuentra regulado, específicamente que los tributos deben pagarse en especie y la forma usual de sufragar el tributo en la República de Guatemala es en dinero.

Sin embargo “En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del

---

<sup>14</sup> De la Garza. **Op. Cit.** Pág. 337.

<sup>15</sup> **Ibíd.**



carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor”.<sup>16</sup>

De lo anteriormente dicho se puede fundamentar en el Artículo 14 del Código Tributario, derivado que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración y los sujetos pasivos, la cual conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante una garantía real. En Guatemala un ejemplo en el cual se da este tipo de pago de impuesto en especie, es en la adhesión de timbres en los documentos o contratos que los notarios fraccionan en sus intervenciones, en las cuales cubren el impuesto en timbres fiscales, comprando las especies y adhiriéndolas en los instrumentos públicos.

#### **1.4.4. Son prestaciones obligatorias o coactivas**

“El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los agentes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago.”<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> [https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo#cite\\_note-ref\\_duplicada\\_2-6](https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo#cite_note-ref_duplicada_2-6). **Tributo. WIKIPEDIA.** (Consultada 29 de julio 2017)

<sup>17</sup> **Ibíd.**



El tributo es de característica coactivo, los contribuyentes deben dar cumplimiento a la obligaciones tributaria obligatoriamente, de lo contrario se realizara una infracción que se sancionara por la Superintendencia de Administración Tributaria, esta característica deriva de la ley. Los tributos no son causados por el Estado, sino que es la ley quien establece el carácter coactivo derivado siempre de los principios constitucionales.

### **1.5. Principios constitucionales del derecho tributario**

Los principios constitucionales forman la base fundamental del ordenamiento jurídico de un Estado, la parte permanente del derecho, y también cambiante de la evolución jurídica, son las ideas fundamentales de la organización jurídica del Estado. Tiene una función informadora dentro del ordenamiento jurídico e indica cómo deben ser aplicados, además determinan el alcance de las normas legales.

#### **1.5.1. Principio de legalidad**

Este principio se refiere a la facultad tributaria que debe ser ejercida por medio de las normas jurídicas; de carácter general, abstracto, impersonal y emanado por el poder legislativo. Constituye este principio el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma, este principio se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Este principio se basa en que sólo la ley puede definir la estructura y los elementos fundamentales de los tributos en Guatemala, en especial el hecho imponible que debe



ser debidamente desarrollado por la ley, por este motivo, serian nulas de pleno derecho, las disposiciones en normas jerárquicamente inferiores que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras en materia de recaudación tributaria.

### **1.5.2. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación**

Este principio se encuentra desarrollado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo siguiente: “se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o triple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

Se tomara en cuenta que existe doble o múltiple tributación cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de la misma naturaleza y por el mismo hecho generador, en un mismo periodo de imposición, gravado por más de un ente que tenga el poder tributario correspondiente.

### **1.5.3. Principio de igualdad**

El escritor Manuel Ossorio, detalla en su texto sobre el concepto de igualdad de la siguiente forma: “Por eso, cuando en termino de Derecho se habla de igualdad, lo que se quiere decir es que la ley no establece distinciones individuales respecto a aquellas personas de similares características, ya que a todas ellas se les reconocen los mismos

derechos y las mismas posibilidades. Todas las personas son iguales ante la ley, sin distinción de credos, razas, ideas políticas, posición económica.”

Derivado del principio de igualdad, es necesario que la tributación se aplique con generalidad, abarcando a la totalidad a todas las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no en forma arbitraria, o solo a una parte de ellas, por el contrario no debe resultar afectadas personas o bienes singularmente, pues si esto se suscitara los tributos serian de carácter discriminatorio e inconstitucional.

#### **1.5.4. Principio de capacidad de pago**

Este principio también denominado de capacidad contributiva, supone que el sujeto pasivo, la que posee la propiedad de un patrimonio determinado o una renta, derivada de alguna acto jurídico o actividad económica, es apto en calidad y cantidad para realizar el pago requerido de los impuestos, una vez cubiertos sus propios gastos de funcionamiento particulares.

Establece el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “El Sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. Por lo cual las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

La capacidad de pago es la “aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente al integrante pasivo de la relación jurídico tributaria, es la



capacidad económica que tiene todo contribuyente para poder pagar impuestos”.<sup>18</sup>

El principio de capacidad de pago, debe tomarse en sentido amplio para todos los tributos, sean impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, y para esto es menester que la legislación tributaria del Estado tome en cuenta los principios de justicia y equidad.

### **1.5.5. Principio de no confiscación**

Este principio regula que el tributo no exceda la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le sea extinguido su patrimonio o le impida realizar la actividad que le genera ingresos económicos, este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se puede explicar este principio desde el punto de vista constitucional, el cual asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y estipula la confiscación de bienes en los Artículos 41 y 243, pues, el poder tributario no puede alcanzar tal magnitud, de aquí al afianzamiento de la doctrina que las contribuciones públicas no pueden ser confiscatorias.

Es decir, en Derecho Tributario este principio consiste en que la recaudación realizada por el Estado nunca podrá ser tal que comprenda la privación total de sus bienes.

---

<sup>18</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 368.



### **1.5.6. Principio de equidad y justicia**

Estos dos principios tienen como objeto de que, toda la sociedad, tienen obligación de la contribución para el sostenimiento del Estado, en la capacidad económica de cada persona, según los ingresos obtenidos. Los impuestos deben ser justos, entendiendo por justa dar a cada quien lo que merece, porque no todos los contribuyentes poseen la misma capacidad contributiva, ni pueden responder de la misma forma por el pago del tributo y equitativos es darlo en forma proporcional. Es decir, el impacto de este debe ser el mismo para todos los contribuyentes comprendidos en la misma situación, dándole así al tributo un carácter universal y general.

El Artículo 239 estipula, que los impuestos deben ser decretados por el Congreso de la República conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a los principios de equidad y justicia tributaria.

### **1.6. De los impuestos**

El impuesto es una de las clases de tributo que se paga a la administración pública, y al Estado para soportar el gasto público, exigidos tanto a personas individuales físicas como a personas jurídicas. La recaudación de los impuestos es la forma en que se financia el Estado y así poder realizar sus funciones.

De conformidad con el Código Tributario, en los Artículos 10 y 11, se establece que los impuestos son una forma de tributación, y en la definición en el artículo mencionado



establece: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Su importancia recae, sobre el hecho que sin los impuestos el Estado no podría funcionar puesto que carecería de fondos para el financiamiento de la prestación de los servicios públicos, por ejemplo: educación, salud, defensa, seguridad, etc.

### 1.6.1. Definición de los impuestos

Explica Giuliani Fonrouge que los impuestos son, “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en la situación consideradas por la ley como hechos imposables”.<sup>19</sup>

Sin embargo, se estima que los impuestos son un tipo de tributo en el cual, “el Estado no tiene que darle nada concreto a cambio al contribuyente, ni como bien mueble, servicio o prestación. El contribuyente no tiene derecho a exigirle nada concreto, material, tangible al Estado”.<sup>20</sup>

En el mismo sentido se expone que los impuestos son “Las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos”.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> **Ibíd.** Pág. 319

<sup>20</sup> Flores Polo, Pedro. **Tributaria 97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia.** Pág. 19

<sup>21</sup> De La Garza. **Op. Cit.** Pág. 364



De las definiciones anteriores se concluye, que los impuestos son de carácter obligatorio para los contribuyentes, y de esta manera cuando el Estado obtiene los fondos de las contribuciones adecuadamente, el Estado realizara de una forma eficiente las obligaciones que como ente soberano le corresponden, con la obtención o recaudación adecuada, el resultado se verá reflejado en la prestación de los servicios que le brindará a la población en general, y asimismo en la satisfacción del bien común.

### **1.6.2. Objeto de los impuestos**

El objetivo primordial de los impuestos es garantizar los servicios públicos a los habitantes de la nación. El poder tributario, de obligar a los sujetos pasivos al pago de las prestaciones en dinero, que servirán para cubrir las obligaciones que el Estado tiene frente a la población en general, es por esto que los Estados deben organizarse y administrar los fondos, para cumplir con lo establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135 inciso d) que es un deber cívico de todos los guatemaltecos contribuir al gasto público...

### **1.6.3. Las fuentes de los impuestos**

Las fuentes de los impuestos, son los todos los bienes o riquezas donde se origina el pago del impuesto. "Es crear una metáfora bastante feliz pues remontarse a las fuentes de un rio es llega un lugar donde sus aguas brotan de la tierra de manera semejante"<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> García Máynez. **Op. Cit.** pág. 52.



Al referirnos a fuentes, como ya es mencionado en los apartados anteriores, significa origen, inicio. Investigar las fuentes de un impuesto es ir al sitio donde se origina, el lugar de donde nace a la superficie del derecho, es decir, en que momento da inicio o surte efectos jurídicos en la sociedad.

Estudiaremos a continuación las fuentes de los impuestos, las que son principalmente dos:

- a. El capital.
- b. La renta o beneficio.

#### **a. El capital**

Consideramos al capital como el conjunto de bienes, recursos y valores disponibles para la satisfacción de una necesidad o realizar una actividad determinada es generar un beneficio económico o ganancia particular, asimismo consideramos al capital como el producto de la remuneración del trabajo.

#### **b. La renta o beneficio**

La renta o utilidad es la fuente normal de los impuestos es el beneficio que rinde algo o de lo que de ella se cobra. En sentido tributario, son todos los ingresos que constituyen las utilidades que rinde una actividad económica determinada deduciendo de esta el pago de impuestos correspondientes.



#### **1.6.4. Clases de Impuestos**

En la doctrina existen diferentes puntos de vista al respecto de la clasificación de los impuestos. En este apartado de la investigación se hará alusión a la clasificación siguiente:

- a. Impuestos directos.
- b. Impuestos indirectos.
- c. Impuestos personales y reales.

##### **a. Impuestos directos**

Son todos aquellos impuestos que afectan directamente las fuentes de riqueza, los bienes o renta, es decir, los que encuadran en el supuesto de la ley y surge la obligación por parte del contribuyente de realizar el pago a la administración. En la legislación guatemalteca se puede mencionar los siguientes: Impuesto Sobre la renta, Impuesto de Solidaridad, Impuesto Único Sobre Inmueble.

##### **Impuesto Sobre la Renta**

Este impuesto es generado por los ingresos o rentas que obtengan las personas jurídicas o individuales, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que establezca la ley.



## **Impuesto de Solidaridad**

Este impuesto es generado por la tenencia de patrimonio propio, es decir los activos, así mismo por los ingresos brutos percibidos por parte de los contribuyentes.

## **Impuesto Único Sobre Inmueble**

Este impuesto es generado por la tenencia y propiedad de bienes inmuebles, sean terrenos o construcciones, estructuras e instalaciones adheridas a los terrenos.

### **b. Impuestos indirectos**

Estos impuestos son aquellos que se paga a persona ajena de la administración, se dice al respecto que los impuestos indirectos son una obligación en virtud que “Nacen de la realización eventual de actos jurídicos tales como compra-ventas, arrendamientos, importaciones, exportaciones, etc.”<sup>23</sup>

Estos impuestos poseen la característica de eventuales, en cuanto a la obligación tributaria, lo cual causa problemas para tener un registro adecuado y control por parte de la administración. En conclusión se puede decir que el impuesto indirecto lo paga quien consume un bien o servicio final, es decir en los impuestos indirectos la ley ha propuesto que el pagador del impuesto transmita la carga tributaria a otra persona.

---

<sup>23</sup> Porras y López, Armando. **Derecho fiscal México**. Pág. 93



El ejemplo más práctico, es el Impuesto al Valor Agregado. Asimismo se puede mencionar los siguientes impuestos indirectos.

Impuesto al Valor Agregado: este impuesto se genera por la venta, permuta, donación, tanto de bienes inmuebles como muebles, por la prestación de servicios etc.

Impuesto de Distribución de Petróleo y sus Derivados: Se genera en el momento del despacho del petróleo y sus derivados, que han sido previamente nacionalizados o de producto nacional.

### **c. Impuestos personales**

Impuestos personales “son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención al contribuyente o a quienes serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o lo que posean de donde derive el ingreso gravado”.<sup>24</sup>

De lo anterior se puede deducir, que impuestos personales o subjetivos, son los que gravan el conjunto de las rentas de cada contribuyente individualmente, reduciendo la tributación a sus circunstancias personales y familiares, se puede mencionar alguna de las características de los impuestos indirectos, siendo estas las siguientes:

a. Gravan la suma de las rentas personales, por cualquier concepto que sean percibidas.

---

<sup>24</sup> Díaz Dubon, Carmen Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero I**. Pág. 31.



b. Tienen en cuenta las condiciones personales del contribuyente. Un ejemplo claro es el Impuesto Sobre la Renta

#### **d. Impuestos reales**

Se explica que los impuestos reales son los que se establecen, “atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que graban, es decir, se desentienden de las personas o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre condiciones personales del sujeto pasivo”.<sup>25</sup>

De lo anterior se puede deducir que este tipo de tributos van ligados a las cosas o bienes en particular y el impuesto gira en torno a los bienes, y es a estos sobre los que recae el gravamen para el pago del impuesto.

Ejemplo de los impuestos reales:

- a. impuesto de Circulación de Vehículos.
- b. Impuesto Único Sobre Inmueble.

---

<sup>25</sup> Rodríguez Lobato. **Op. Cit.** Pág. 68.



## CAPÍTULO II

### 2. Impuesto Sobre la Renta

En este capítulo se realizara una breve sinopsis del impuesto sobre la renta, en aras de complementar la investigación y para facilitar el análisis, nos enfocaremos en su estudio, abordando su concepto, historia, elementos esenciales, características, clasificación ya que este impuesto juega un papel fundamental en el sistema tributario guatemalteco como herramienta de redistribución de la riqueza adquirida derivado de las diferentes actividades económicas del país.

#### 2.1. Antecedente histórico en Guatemala

“El Impuesto Sobre la Renta nace en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, lo volvió a establecer en 1803 cuando se inició nuevamente la guerra. Los ministros Peel y Asquith lo mantuvieron a pesar de los ataques del parlamento, pues varios representantes afirmaban que debería desaparecer, ya que era un impuesto de guerra y que terminada esta, aquel debía terminar”.<sup>26</sup>

En Guatemala es desde el 27 de mayo de 1938 que se emitió el Decreto Gubernativo

---

<sup>26</sup> Porras y López. *Op. Cit.* Pág. 209.



2099 aprobado por la Asamblea Nacional Constituyente, creando una imposición sobre la renta, la cual grababa únicamente las utilidades liquidas de las entidades lucrativas, El Decreto 2099 lleva el título de Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas, grababa las utilidades de las empresas lucrativas, y el margen para su imposición era que el capital en giro fuese de 5,000.00 quetzales y su ganancia anual de 1,000.00 Quetzales, por lo que había una gran cantidad de empresas que quedaban fuera del margen de la ley impositiva.

Este impuesto, durante historia tributaria guatemalteca, ha sufrido un sin número de modificaciones, revisiones y reformas, las cuales se han realizado con el objeto de fortalecer al Estado para obtener los fondos necesarios para su debido y correcto funcionamiento y en la actualidad se siguen realizando esfuerzos para lograr la entera satisfacción para el Estado y los ciudadanos.

Actualmente en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta, está regulado en el Decreto 26-92 y la última actualización contenida en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, vigente desde el 01 de enero de 2013 y en el Decreto 19-2013 que reformó algunos Artículos del Decreto 10-2012, el cual está vigente a partir del 21 de diciembre de 2013.

## **2.2. Naturaleza**

El Impuesto Sobre la Renta, es un tributo ordinario de derecho público, derivado de estas características que posee, se puede determinar que tiene una naturaleza directa y



personal, porque no hace separación entre la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, sino contempla la particularidad contributiva, y es directo porque difícilmente el particular podrá trasladar la carga tributaria a otra persona, es el estado quien lo crea y puede exigir su cumplimiento por medios coactivos.

### **2.3. Características**

Las características doctrinarias más específicas y relevantes que ayudan a desarrollar este impuesto son las siguientes. Nacional, general, personal, progresivo, no vinculativo, ordinario, sucesivo y directo. Todas estas características deben ser integradas en cada una de las normas jurídicas, tanto generales como específicas referentes al pago del Impuesto Sobre la Renta.

### **2.4. Métodos impositivos del Impuesto Sobre la Renta en la doctrina**

Doctrinariamente existen tres tipos de imposición del Impuesto Sobre la Renta, esto según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, este es el ente encargado de promover la evolución de los gobiernos, para fortalecer las instituciones tributarias así como el fomento para la cooperación internacional en materia tributaria. Es una organización internacional sin fines de lucro, que provee asistencia técnica para la actualización y modernización de las administraciones tributarias.

Los tipos de imposición según el estudio del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, son:

a. Impuesto global o sintético.



- b. Impuesto cedular o analítico.
- c. Los sistemas mixtos.

#### **2.4.1. Impuesto global o sintético**

Al respecto el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias expone: “Impuesto global o sintético. 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. Ejemplo de ello son los sistemas aplicados en la Argentina y Chile, que si bien establecen en el impuesto cuatro y dos categorías, respectivamente, el tipo del impuesto involucra la totalidad de la renta. Cabe destacar a su vez, que este método no se encuentra en forma pura en ningún país, y que los países que lo aplican admiten excepciones al mismo”.<sup>27</sup>

En este tipo impositivo se puede hacer alusión a una forma de unificación de todas las rentas percibidas y de esta realizar el cálculo del pago del impuesto sobre una base imponible, sin hacer ningún tipo de clasificación sobre las rentas percibidas.

#### **2.4.2. Impuesto cedular o analítico**

El segundo sistema según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias es

---

<sup>27</sup> Darío, Gonzales. **Estudio comparado del impuesto sobre la renta de los Países miembros del CIAT.** Pág. 7.



el: "Impuesto cedular o analítico. Se tienen tantos gravámenes como las fuentes que resultan abarcadas por las cédulas. 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>28</sup>

Es relevante resaltar que el sistema cedular, es el que la legislación impone en forma separada en las clases de rentas que percibe, este es el caso de la legislación tributaria guatemalteca, entre las características del sistema cedular se puede mencionar:

- a. El hecho generador.
- b. Base imponible.
- c. Deducciones.
- d. Tipo impositivo.
- e. Periodo impositivo.

### **2.4.3. Sistemas mixtos**

Para finalizar con el análisis de los sistemas, según el estudio comparado del órgano internacional ya indicado, estos dos sistemas se complementan con el Sistemas mixtos del cual se realizara un breve análisis y comparación con los sistemas anteriores.

---

<sup>28</sup> **Ibíd.** pág. 8.

Como su nombre lo indica, incluyen a los gravámenes que tienen las características del impuesto global y del cedular, sin que se los pueda categorizar plenamente en uno u otro tipo de gravamen. En esta categoría se incluirán los impuestos sobre la renta que reúnan las características de globalidad y a su vez de cedularidad, y no se incluirán los sistemas que, si bien se basan en un tipo global, utilizan rasgos cedulares en forma atenuada a efectos de facilitar la síntesis final”.<sup>29</sup>

Al respecto, se puede determinar que en Guatemala, se regula en la ley parte del sistema cedular y parte del sistema global, por lo cual el sistema en Guatemala corresponde al sistema mixto.

## **2.5. Elementos del Impuesto Sobre la Renta**

Todo impuesto cuenta con los siguientes cinco elementos.

### **2.5.1. Sujeto pasivo**

En términos generales es el que debe. El sujeto pasivo de la relación tributaria, es el que está obligado con la administración tributaria, y debido a esto debe cumplir con pagar el tributo, asimismo con los deberes accesorios que conlleva la tributación. Es la persona individual jurídica o colectiva jurídica, con capacidad conforme a derecho, para soportar el gravamen o carga tributaria.

---

<sup>29</sup> **Ibíd.**



El profesor Raúl Lobato expone en su obra que: “el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que con forme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.<sup>30</sup>

Al respecto el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo tres establece que “son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país...”

### **2.5.2. Sujeto activo**

Es la entidad beneficiada directamente por la recaudación del impuesto, es decir el Estado. En materia tributaria y más concretamente en derecho fiscal, solamente el Estado puede convertirse en el titular del derecho de crédito. Debido a esto, solo el Estado puede imponer gravámenes a su favor.

Al respecto se hace referencia que el sujeto activo es, “En la relación jurídica tributaria solo el Estado puede ser sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación”.<sup>31</sup> Así mismo Preceptúa el Código Tributario en el Artículo 17, “Sujeto activo: el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

---

<sup>30</sup> Rodríguez Lobato. **Óp. Cit.** Pág. 147.

<sup>31</sup> Pugliese, Mario Raúl. **Derecho Fiscal.** Pág. 35.



Del análisis anterior se puede confirmar que sujeto activo, es por regla general el Estado a través de sus órganos respectivos, se puede mencionar, a la Superintendencia de Administración Tributaria y las Municipalidades, quienes actúan en calidad de soberano y titular del derecho tributario, siendo estos quienes crearan los mecanismos necesarios y técnicos indispensables para una recaudación eficiente.

### **2.5.3. Hecho imponible**

“Llamamos al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”<sup>32</sup>

En palabras sencillas, es aquella circunstancia que encuadra en una norma jurídica determinada, y origina la obligación tributaria. Son hechos comunes de obtención de una renta. Por ejemplo: la venta de bienes y la prestación de servicios. Dentro del hecho imponible en la relación jurídico tributaria se considera que nacerán obligaciones, de dar, hacer o no hacer, y cada una de ellas debe encontrarse apegadas a los principios de legalidad plasmados en la constitución de la República.

### **2.5.4. Base imponible**

En el diccionario del jurista Manuel Ossorio se especifica qué es la “cifra neta que sirve

---

<sup>32</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 348.



para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.”

Se puede entender que se trata en determinar la obligación tributaria exacta de una cantidad en dinero, luego de realizadas las deducciones, descuentos y exenciones determinadas por la ley. De la definición, deducimos que la base imponible del impuesto, es aquella relación en la cual la ley impone al sujeto pasivo, el pago determinado del impuesto, cabe mencionar que cada impuesto se determina de una manera distinta y la ley que lo regula debe establecer los presupuestos determinados.

#### **2.5.5. Tipo impositivo**

En cuanto al tipo impositivo se determinar que, es el porcentaje que debe aplicarse sobre la base imponible, con el objeto de calcular el impuesto a pagar. Este porcentaje puede ser fijo o presentarse de una forma variable, dando como resultado la cuota tributaria y obligatoria que debe pagarse, es decir que el tipo impositivo es el precio o porcentaje que establece la ley para determinar las operaciones comerciales o impositivas.

Tal y como lo explica la enciclopedia digital “En las relaciones jurídicas tributarias el hecho imponible pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica en los sujetos, pero para que el impuesto pueda ser aplicado, este hecho debe valorarse de alguna manera, normalmente en unidades monetarias.

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto, tal que se refleja en topes”.<sup>33</sup>

Se finaliza con establecer que es la tasa porcentual que se aplica a la base imponible para obtener la cuota tributaria, y resaltar una de las características del tipo impositivo, el cual estipula que en los impuestos progresivos, el tipo impositivo crece con la base imponible.

## 2.6. Renta

Renta hace referencia a distintos conceptos económicos pero en una forma general se refiere a cualquier forma de ingresos, es decir es la utilidad o el beneficio que rinde algo o de lo que ello se cobra

Explica en su obra el profesor Manuel Ossorio que renta es el “ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capitales, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa. Pensión o cantidad que por obligación o liberalidad se paga a una persona”.

En ese sentido determinaremos que renta es todo ingreso, susceptible de valoración monetaria, el cual es percibido permanentemente o regularmente, que obtiene un sujeto con capacidad de tributante.

---

<sup>33</sup> [https://es.wikipedia.org/wiki/Base imponible](https://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible). (Consultada 07 de agosto 2017.)



### **2.6.1. Clases de rentas**

Las rentas se clasifican de la siguiente forma

- a. Renta bruta.
- b. Renta neta.
- c. Renta imponible.

#### **a. Renta bruta**

Está establecido en el Artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República que, “constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de imposición”.

En la reforma fiscal del año 2012, y específicamente en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, en el Artículo 20, se observa una definición más clara y acertada en términos tributarios, la cual establece que “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas. Asimismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos”.



Puntualizamos entonces que la renta bruta está constituida por la suma de todos los ingresos netos realizados en un año o periodo de imposición.

#### **b. Renta neta**

En el Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 establece que “Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por las prestaciones de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones incluidas la creada por el Decreto número 78-89 del Congreso de la República de Guatemala”.

En términos sencillos la renta neta se calcula de la siguiente forma: se suman todos los ingresos de una persona individual o jurídica y se le restan sus gastos, deducciones, y así se obtiene la renta neta.

#### **c. Renta imponible**

Está regulado en el Artículo 37 “B”, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta “Constituye renta imponible la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, salvo los regímenes específicos que la ley establece”

El Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria establece que “La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este Artículo.



De acuerdo a lo establecido en los artículos anteriores en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y para los efectos del presente título, se entiende como renta imponible, la suma de sus ingresos gravados y deducciones legales, obtenidos en el período de liquidación anual; y siendo a este monto al cual le será gravado el porcentaje para el pago del Impuesto Sobre la Renta.



## CAPÍTULO III

### **3. Del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala**

El impuesto Sobre la Renta de Guatemala se encuentra regulado en el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala publicado con fecha siete de mayo de 1992 y reformado por última ocasión en los Decretos 4-2012 y 10-2012 de fecha 16 de febrero de 2012, contiene lo concerniente al impuesto que como su nombre lo indica, recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros residentes o no en la nación.

Es un impuesto directo que se aplica en Guatemala por la obtención de ganancias de las empresas, inversiones de capital, del trabajo o la combinación de ambos, es uno de los impuestos directos que contribuyen en un alto porcentaje a la recaudación tributaria del Estado.

El cálculo del Impuesto Sobre la Renta se calcula de diferentes formas para personas que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, personas independientes que no se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, personas jurídicas, cada uno con diferente norma, y a la vez con sus respectivas exenciones, costos y gastos deducibles, las cuales están debidamente establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta respectivamente. De otra manera, se puede explicar el Impuesto Sobre la Renta, que es un recurso que percibe el Estado de forma coactiva, de los sujetos pasivos obligados a ello, sin que el sujeto pasivo pueda percibir ninguna



contraprestación directa o inmediata alguna, estos recursos serán utilizados por el Estado para cumplir sus obligaciones.

### 3.1. Objeto del impuesto

Para determinar el objeto del impuesto, lo estudiaremos desde el punto objetivo, el cual consiste en el aspecto o situación particular de la vida real, que la ley toma de referencia, es decir la renta, y el elemento subjetivo, que es la persona que opera la relación jurídico tributaria, es decir sujeto pasivo, en la cual se coloca en una situación preceptuada por la ley.

El Artículo 1, del Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, **preceptúa sobre el objeto:** “la persona nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”. En este capítulo se establece que el objeto del Impuesto Sobre la Renta consiste en la relación jurídica tributaria principal, es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. Observamos que en el propio nombre del Impuesto Sobre la Renta prescribe que el objeto es la renta, y sirve para determinar la renta imponible y establecer el gravamen.

### 3.2. Clases de rentas

El Impuesto Sobre la Renta, se genera cada vez que se perciben ganancias en el territorio nacional según procedan de las siguientes clases de actividades.



El Artículo 2 de la Ley, regula “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia, por ejemplo:

- a. Las rentas de las actividades lucrativas.
- b. Las rentas del trabajo.
- c. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

### **3.2.1. Renta de las actividades lucrativas**

La producción, venta y comercialización de bienes, la prestación de servicios y exportación de todo tipo de servicios prestados por una empresa, organización o persona individual, sea que disponga o no de un establecimiento permanente desde el cual se realice toda o parte de la actividad lucrativa, mencionaremos algunos ejemplos, los cuales se encuentran regulados en el artículo 4 del Decreto 10-2012.

La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala, la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, Los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.



### **3.2.2. Rentas del trabajo**

Esta forma de renta se refiere a todas las formas de ingresos, contraprestación o retribución, que se deriven del trabajo de una persona o un servicio prestado por una persona en relación de dependencia, es decir un empleado, cuando dicha actividad sea dentro o fuera de la República, a esto se incluirán los honorarios recibidos por el ejercicio de profesionales, oficios o artes a título personal, pensiones, jubilaciones etc. Por ejemplo:

El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala, Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes.

### **3.2.3. Rentas de capital**

El Artículo 4 inciso 3 de la Ley, regula que las rentas de capital y ganancias de capital son "Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala".

La ley expresa específicamente en el Artículo 84, que el campo de aplicación de las rentas de capital, ganancias o pérdidas de capital que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente se clasifican en:

- a. Rentas de capital inmobiliario.
- b. Rentas de capital mobiliario.
- c. Renta de ganancia y pérdida de capital.
- d. Rentas provenientes de lotería, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.

### **3.3. Regímenes de actividades lucrativas**

Para la clasificación anterior de la renta, la ley establece regímenes específicos que a continuación estudiaremos.

#### **3.3.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas**

Los contribuyentes que se inscriben en esta clase de régimen deben determinar su renta imponible de su renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles, estos últimos se encuentran regulados específicamente en la ley del Impuesto Sobre la Renta, así como sumar los costos y gastos para la generación de renta no afecta a la ley.

La tarifa o tipo impositivo a pagar en este régimen corresponde al 25% sobre el ejercicio fiscal correspondiente a un año esta disposición se encuentra vigente desde el 1 de enero



de 2013. En este régimen se restan los gastos, costos y rentas exentas, de la renta bruta. Es decir, este régimen va orientado a gravar solo las ganancias.

El pago se realizara en periodos trimestrales, efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al finalizar cada trimestre, así mismo la otra forma de pago es realizando la estimación de la renta imponible, aplicando el 8% del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

El pago del impuesto se realiza por medio de un formulario o declaración jurada, dentro del término de los 10 días siguientes al finalizar el trimestre correspondiente, a excepción del cuarto trimestre el cual se deberá pagar al momento de la presentación de la declaración jurada anual dentro de los primeros 3 meses del año siguiente del ejercicio fiscal. Lo anterior explicado se realizó con base a las actualizaciones tributarias establecidas en el Decreto 10-2012.

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

La diferencia con el régimen anteriormente mencionado, es que en el presente régimen no se le restan los costos y gastos a la renta bruta. Es así que, una diferencia seria que, no se centra en las ganancias, sino en la totalidad de los ingresos. En compensación, el porcentaje del Impuesto Sobre la Renta es el 5 % para ingresos inferiores a 30,000.00 quetzales mensuales o de un importe fijo de 1,500.00 quetzales, más un 7 % sobre el excedente sobre el excedente de 30,00.00 mil quetzales.

Los contribuyentes que se inscriban en este régimen, su periodo para liquidación será



mensual y el impuesto se pagarse por medio de retenciones, las cuales le serán efectuadas por quienes le paguen o acrediten en cuenta, por concepto de compra o prestaciones. Los agentes de retención tienen de retener por concepto de Impuesto Sobre la Renta el 7 % sobre el valor total pagado, y emitirá una retención con la fecha que contiene la factura, misma que deberá entregarse al contribuyente dentro de los cinco días siguientes a la fecha de la factura, estas retenciones deben ser entregadas a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de los primero 10 días del mes siguiente, por medio de una declaración jurada mensual así como la entrega de una declaración anual, los contribuyentes inscritos a este régimen deben colocar en sus facturas de forma visible la frase: Sujeto a retención definitiva.

Después que a la renta neta se le hayan restado las rentas exentas que apliquen, obtendremos la renta imponible y podremos realizar el calcular el Impuesto a pagar, según lo establecido en los artículos 43 al 49 de las actualizaciones tributarias establecidas en el Decreto 10-2012.

### **3.4. Ámbito de aplicación**

La ley de actualización tributaria Decreto 10-2012 establece en el Artículo 3 que “Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala”. Por lo que se puede precisar que el ámbito de aplicación es todo el territorio nacional, este es su alcance y límites.



### **3.5 En que se invierte el Impuesto Sobre la Renta**

El Impuesto Sobre la Rentas así como los demás impuestos establecidos por el cuerpo normativo tributario, es utilizado para que el gobierno tenga dinero y fondos necesarios para prestar los servicios indispensables para poder realizar el bien común o sea beneficio a todos los habitantes, entre estos servicios se menciona, salud, educación, seguridad, construcción de carreteras, hospitales y otras. La suma de toda la recaudación tributaria se traduce en el dinero disponible para el Estado, para la operación de todas las dependencias de la administración pública.

El Impuesto Sobre la Renta tiene como destino el financiamiento del Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado. Es decir que los fondos recaudados durante el periodo fiscal se distribuirán entre los diferentes órganos administrativos del Estado, secretarías y otras dependencias estatales. O que por ley el Estado les otorga fondos para su funcionamiento.

### **3.6. Importancia del Impuesto Sobre la Renta para Guatemala**

En general consideramos que los impuestos directos generan mayores ingresos monetarios que los impuestos indirectos, porque logran que tributen los contribuyentes con mayores ingresos. El impuesto directo de mayor importancia en Guatemala es el Impuesto Sobre la Renta, ya que en el año 2015 contribuyo con el 27% de la totalidad de la recaudación tributaria neta.



En orden de importancia para el Estado, los Impuestos al Valor Agregado, Sobre la Renta y el de Solidaridad, continúan siendo los mayores generadores de recursos económicos para el Estado, por ejemplo en el año 2015 alcanzaron el 82.05 % del total neto de la recaudación tributaria. Específicamente el Impuesto Sobre la Renta de este porcentaje mencionado anteriormente, registro una recaudación de Q 13,627.2 millones, según datos de la Superintendencia de Administración Tributaria, manteniendo el segundo lugar en importancia, por la razón que alcanzo el 27% del total neto.

Es importante destacar que la reforma tributaria contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, disminuyó la tasa impositiva de la rentas de las actividades lucrativas del régimen de utilidades, lo cual manifestó incidencias en los resultados negativos de recaudación tributaria para el periodo fiscal del año 2015, por lo que es necesario la implementación de nuevos modelos legales, con enfoques en los factores sociales y económicos, que pretendan inducir a reacciones positivas en la recaudación tributaria, siendo el Impuesto Sobre la Renta uno de los más importantes medios de ingresos para el Estado.

Para consolidar la investigación en los apartados anteriores y resaltar la importancia que tiene dicho impuesto en la recaudación, se realizara un estudio a las estadísticas de recaudación del impuesto, en base a los datos proporcionados por la Superintendencia de Administración Tributaria, de los años 2013, 2014 y 2015.



### 3.7. Estadísticas del Impuesto Sobre la Renta en la recaudación tributaria

En esta sección de la investigación, se realizara un breve análisis sobre la recaudación del Impuesto Sobre la renta de los años 2013, 2014 y 2015. Tomando en cuenta las incidencias negativas alcanzadas en el último periodo fiscal, al respecto explica enfáticamente la analista política Maya Verónica Márquez Román que: “Guatemala es un país con altos niveles de pobreza y desigualdad. Sus ingresos por recaudación equivalen a aproximadamente un 12% del producto interno bruto muy por debajo del promedio latinoamericano de 23% y aún más del promedio de 34% en los países desarrollados.

El gasto del país en salud, educación y seguridad social es, por consiguiente, un bajo 8 % del PIB. Aunado a una mala gestión de recursos y corrupción enraizada en las instituciones públicas, esto es una necesidad de analizar las áreas de mejora de la política fiscal y de recaudación del país, Impacto en el desarrollo.”<sup>34</sup>

Se debe tomar en cuenta que Guatemala es uno de los países con altos niveles de pobreza, y con las actualizaciones tributarias, o reformas fiscales del país, causa efectos negativos en la tributación específicamente a la recaudación del Impuesto Sobre la renta, así como para los contribuyentes, por lo que es necesario mejorar las políticas en materia tributaria.

---

<sup>34</sup>. <http://www.dialogos.org.gt/recaudacion-fiscal-para-el-desarrollo-social/>. **Recaudación fiscal para el desarrollo social.** (Consultada 25/08/2017).



### **a. Recaudación año 2013**

A pesar de la aprobación de las reformas tributarias establecidas en los Decretos 04-2012 y 10-2012 del Congreso de la República, estos coadyuvaron para que la recaudación total del año 2013 tuviera un crecimiento positivo del 8.17% en el periodo fiscal. En su contexto, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad, alcanzaron una relevancia del 81.86% sobre el total de la recaudación tributaria realizada. Y en particular el Impuesto Sobre la Renta registro una recaudación que alcanza el 27.58% del total neto recaudado.

### **b. Recaudación año 2014**

Los impuestos administrados por la Superintendencia de Administración Tributaria, tuvieron un crecimiento del 8.06% debido al incremento en la captación de impuestos directos en relación al año anterior.

En orden de importancia el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad, alcanzaron una relevancia del 83.32% sobre el total de la recaudación tributaria, específicamente el Impuesto Sobre la Renta registro una recaudación del 28.94% del total neto.

### **c. Recaudación año 2015**

En este año cabe resaltar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta logró alcanzar un 27.40% de total neto, manteniendo el segundo lugar de importancia para la recaudación



tributaria del Estado, sin embargo en este periodo fiscal, presentó una variación negativa en la captación del 4.08% respecto al año 2014. Esto derivado según la Superintendencia de Administración Tributaria, a las reformas tributarias las cuales impulsaron el cambio de régimen a algunos contribuyentes así como a la disminución de la tasa impositiva, de aquí la incidencia negativa en los resultados finales en la recaudación tributaria.

### **3.8. Reformas al Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala**

Las leyes tributarias fundamentales fueron decretadas en 1992 desde ese año se han realizado cambios en la legislación. En el año 2012 se impulsaron las reformas tributarias por medio del Gobierno de la República de Guatemala, las cuales fueron aprobadas por el Congreso de la República de Guatemala, y publicados los Decretos 4-2012 y 10-2012 y estos Decretos contienen reformas al Decreto 27-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las reformas se encuentran tanto, términos generales como específicos, sobre la ley del Impuesto Sobre la Renta. Algunos con gran importancia puesto que regulan la base imponible para determinar el pago del impuesto, y en las consecuencias de la recaudación tributaria del Impuesto Sobre la Renta.

Cabe mencionar que este paquete de reformas son un conjunto de modificaciones al sistema tributario integral del Estado, pero en este estudio nos enfocaremos a las reformas realizadas al Impuesto Sobre la Renta en particular en el Artículo 10 del Decreto 19-2013, enfatizando al área de la construcción la cual es afectada debido a los cambios tributarios los cuales analizaremos en su oportunidad.



El problema en las actualizaciones mencionadas con anterioridad se exterioriza debido que a pocos meses de vigencia de estas reformas sufrieron tropiezos para su aplicación, por la falta de claridad, seguridad y certeza jurídica, siendo tal extremo que la Corte de Constitucionalidad ha resuelto inconstitucionalidad o suspensión provisional a algunos de estos Artículos de las reformas, por ejemplo el Artículo 4, 61, 84, 109, 180. Derivado de estos inconvenientes que han tenido las reformas al Decreto 27-92 el Gobierno decidió impulsar una nueva reforma de ley por medio del Decreto 19-2013. Las cuales pretendían clarificar la interpretación y aplicabilidad.

En el siguiente punto de la investigación analizaremos cada una de las reformas realizadas al Impuesto Sobre la Renta mencionadas en el párrafo anterior, esto con el objetivo de profundizar en el tema objeto de la investigación.

### **3.8.1. Decreto 4-2012 y Decreto 10-2012**

En el gobierno del presidente Otto Pérez Molina en el año 2012, tomó la decisión de impulsar la reforma tributaria, la cual tenía por objetivo generar ingresos adicionales para, financiar programas sociales orientados a reducir la pobreza, aumentar la inversión pública en proyectos de infraestructura y reducir el endeudamiento público.

Para ello tuvieron la visión las nuevas autoridades de presentar proyectos de normas jurídicas para una reforma tributaria integral, las cuales eran los Decretos 04-2012 y 10-2012, el gobierno presento al Congreso de la República estos dos proyectos.



Se aprobó el Decreto 04-2012 del Congreso de la República de Guatemala denominado Disposiciones Para El Fortalecimiento Del Sistema Tributario y El Combate A La Defraudación y al Contrabando, cobrando vigencia el 25 de febrero de 2012 lo que resaltaba esta ley entre otras cosas, es la modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92. Esta ley contiene medidas enfocadas a mejorar el control y fiscalización de los impuestos así como combatir la evasión tributaria.

Las medidas que modificaron el Decreto 26-92 estaban orientadas a mejorar el control de los gastos deducibles, y para ello era necesario definir con mayor claridad en la ley cada uno de los supuestos legales.

Se aprobó en el mismo año, el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala denominada Ley de Actualización Tributaria, fue publicado el 05 de marzo del 2012, con este documento se reforma totalmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta y modifica otras leyes tributarias. Los siete componentes o libros contenidos en esta ley, fueron declarados de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate y entrar en vigencia ocho días después de la fecha de publicación en el Diario Oficial con algunas excepciones, por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta entraría en vigencia el uno de enero de 2013.

La reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene cuatro esquemas importantes, renta de ingreso asalariado, régimen simplificado, régimen de utilidades y las rentas de capital, las cuales fueron estudiadas con anterioridad. A su vez introduce un control



mejorado de costos y gastos deducibles, y se reducen las tasas del Impuesto Sobre la Renta. Pero debido a la carencia de claridad, seguridad y certeza jurídica, por parte de los legisladores los resultados de la reforma estuvieron por debajo de lo esperado, la recaudación tributaria no aumento y por lo mismo no se generaron recursos para aumentar el espacio presupuestario del país, sin embargo de acuerdo al análisis es muy probable que la recaudación tributaria habría sido peor.

### **3.8.2. Decreto 19-2013**

Entró en vigencia el 01 de enero del año 2014 el Decreto 19-2013 denominado Reformas Al Código Tributario, Decreto Número 6-91 Del Congreso De La República De Guatemala Y Sus Reformas; A La Ley De Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 Del Congreso De La República De Guatemala; Y, A La Ley Del Impuesto De Timbres Fiscales Y Papel Sellado Especial Para Protocolos, Decreto Número 37-92 Del Congreso De La República De Guatemala. Aquí se encuentran reguladas las reformas efectuadas al libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en el cual centraremos el estudio, específicamente en las modificaciones en los métodos que pueden ser adoptados, para la determinación del Impuesto Sobre la Renta para la actividades de construcción, lotificadoras e inmobiliarias; además, se introdujo un tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios en el siguiente capítulo a detalle.

Previo a adentrarnos a la investigación específica, cabe resaltar las características generales y contenido del Decreto 19-2013, el nuevo documento se encuentra contenido



en 30 artículos, los cuales reforman distintas leyes tributarias, pero haciendo énfasis en los artículos del 3 al 22 los cuales reforman la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, estas reformas han sido celebradas por el sector de la construcción e inmobiliarias, y criticadas por sectores sociales y académicos, que las ve con privilegios y ambigüedades en su redacción, causando incidencias negativas tanto para el sector industrial como contribuyentes así como para el Estado.



## CAPÍTULO IV

### 4. Del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala

Publicado el 20 de diciembre del mismo año, de los treinta artículos contenidos en dicha ley, veinte son los que modifican el Impuesto Sobre la Renta, específicamente mencionaremos los que van dirigidos a la industria de la construcción, de los cambios introducidos se puede mencionar que se beneficia al contribuyente con la cantidad del impuesto a pagar y perjudica al Estado, pero en este análisis, mostraremos como se ven perjudicadas ambas partes con esta nueva reforma fiscal.

En estos cambios se fija el procedimiento tributario para las empresas dedicadas a la construcción y lotificación, y la forma en que deben registrar sus ingresos, costos y gastos y por ende determinar su renta imponible para el pago del impuesto.

Mediante el Decreto 19-2013 se reformo los Artículos 34 y 35 del Decreto 10-2012 en los cuales se encuentran contenidos los métodos que aplicaran los contribuyentes, que se dedican al trabajo de proyectos inmobiliarios, para registrar sus ingresos y gastos, para efecto del pago correspondiente del Impuesto Sobre la Renta. Por lo que en el transcurso de este capítulo, nos enfocaremos y delimitaremos al estudio y análisis del Artículo 10 específicamente de este Decreto.

Adicionaron un artículo que regula un sistema especial para las áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios que dispone un porcentaje máximo del costo total



del proyecto que el desarrollador podrá transferir a los adquirientes por medio de acciones o participaciones.

#### **4.1. Industria de la construcción en Guatemala**

La industria de la construcción representa un importante sector económico en el desarrollo de Guatemala, y las entidades comerciales que están en el negocio de la construcción cada vez encuentra mayor competencia en el mercado, así como nuevos inversionistas que desean beneficios de este sector. En el país existen compañías especializadas en la construcción de toda clase de inmuebles, tales como desarrolladores de edificios, de viviendas, empresas especializadas en trabajos de urbanización, de infraestructura pública, y las que se dedican a proyectos especializados.

Esto hace que sea necesario, que las empresas e inversionistas, sean asesorados en todas las áreas. De manera especial tiene la asesoría tributaria en esta materia, ya que la ejecución de proyectos de más de un periodo fiscal, es muy importante que el costo de los impuestos directos se administre de forma adecuada por parte de las empresas, y esto solo se puede lograr con una legislación e interpretación adecuada de las normas jurídicas y su aplicación.

Pero en la actualidad, el sector construcción en Guatemala representa un 2.8% del Producto Interno Bruto nacional, mientras que otros sectores como agricultura y ganadería se encuentran en 13%, comercio 11.8%, intermediación financiera 6.2%, es importante resaltar que la actividad de la construcción genera aproximadamente

trecientos ocho mil empleos, lo que representa un 5.04% de la población ocupada, que trabajan en dos mil quinientas sesenta y cinco empresas, en el sector y que constituyen un 3.22% del total de empresas nacionales.

#### **4.1.1. Importancia tributaria del sector de la construcción**

Según datos de la Cámara de Construcción de Guatemala, “el sector de la construcción y sectores indirectamente asociados, aportaron un aproximado de 3.63 millardos en pago de impuestos en el año 2015.”<sup>35</sup>

En referencia al porcentaje total de la recaudación tributaria, datos de la cámara de comercio han publicado información de los impuestos pagados el porcentaje recaudado en 2015 corresponde al 1.8% de la recaudación total. Al respecto, se puede comparar la información de las entidades tanto públicas como privadas, siendo estas la Superintendencia de Administración Tributaria y La Cámara Guatemalteca de la Construcción y constatar el índice de recaudación según sus gráficas individuales, así mismo se puede observar como su variabilidad notada en los últimos años, específicamente de los años 2013 al 2015.

- a. En el año 2013 se recaudó 860 millones de Quetzales.
- b. En el año 2014 se recaudó 975 millones de Quetzales.
- c. En el año 2015 se recaudó 903 millones de Quetzales.

---

<sup>35</sup> <http://www.construguate.com/index.php/estadisticas/indicadores-de-la-construccion/impuestos-pagados-al-sector-de-construccion>. (Consultada agosto de 2017)



d. En el año 2016 se recaudó 850 millones de Quetzales.

Podríamos decir que sería uno de los efectos a largo plazo de haber entrado en vigencia las actualizaciones tributarias anteriormente mencionadas, con lo cual ha ido en decremento con respecto a la percepción de recursos económicos derivados de los impuestos que esta industria proporciona al Estado Guatemala.

Derivado de la investigación anterior, proseguiremos en el estudio minucioso sobre una de las posibles causas de los cuales se derivan las gráficas anteriores, las cuales están contenidas en el Decreto 10-2012 y 19-2013.

#### **4.2. Artículo 10 del Decreto 19-2013 reforma del Artículo 34 de la Ley Actualización Tributaria Decreto 10-2012**

A continuación se quiere centrar el siguiente análisis, en parte del contenido de las reformas en el Artículo 10 del Decreto 19-2013. Originalmente el Decreto 10-2012 establecía dos métodos para determinar la renta bruta, para los contribuyentes que se dedican a realizar actividades de construcción o similares.

El primer método establecía que estos contribuyentes determinarían su renta bruta de acuerdo con la proporción total de la obra correspondiente a lo realmente ejecutado, es decir, los contribuyentes tenían que realizar el pago del impuesto aplicando el porcentaje de avance de la construcción, sobre el monto total de la obra, aunque aún no se hubiese vendido, esto a su vez que la obra se encontrara en dos periodos fiscales diferentes.



En el segundo método, se determina el total de la renta bruta, con la suma de todos los ingresos efectivamente recibidos en el periodo a liquidar, a dicha renta, se le deduce el costo de lo vendido y como resultado es la renta imponible. En ambos casos al finalizar la obra, el contribuyente debe realizar el ajuste pertinente en cuanto al verdadero resultado de las ventas y costo final de la obra.

Asociado a esto hay una serie de reglas para realizar la deducción del impuesto, al terminar el periodo fiscal, los cuales son los siguientes: Para los casos en que el constructor sea el propietario del inmueble, la renta imponible de los periodos de liquidación posteriores al de la finalización de la construcción se determina de la forma siguiente:

- a. Se suma el total de costos y gastos incurridos en la construcción.
- b. Dicho total se incorpora al valor del inmueble.
- c. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de la construcción.
- d. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido.

Si se trata de obras que se realicen en dos periodos de liquidación, pero su duración total no excede de 12 meses, el resultado puede declararse en el periodo de liquidación en que se termina la obra. Se puede observar claramente sin entrar a detalles, que carece de lógica y certeza la forma de establecer la renta imponible, creando ambigüedades por ejemplo: con base a qué se tomaría el total de una obra, no estableciendo ningún



documento o porcentaje para esto, debido que a uno no se había vendido es decir no habiendo factura o instrumento público que lo avale. Y en el segundo caso no tiene una explicación con fundamento y clara sobre diferenciar los contribuyentes que son propietarios de los inmuebles o los que trabajaran sobre un bien inmueble ajeno o de terceros.

De lo anterior mencionado el gobierno toma la decisión, de darle al poco tiempo de haber entrado en vigencia este Decreto 10-2012, de darle vida jurídica al Decreto 19-2013 que reforma el primer método, el cual establece que para determinar la renta bruta se debe tomar el valor total de las ventas documentadas a través de contratos de promesa de compraventa o escritura de compraventa en el caso de bienes inmuebles o facturas en el caso de obra civil o construcciones. A esta renta bruta se le deducirá el monto total de costos y gastos incurridos efectivamente en el periodo impositivo.

#### **4.3. Métodos para establecer la renta imponible para actividades de construcción y similares establecidos en el Artículo 10 del Decreto 19-2013**

Para el caso de las empresas que se desarrollan en las actividades de construcción de activos fijos ya sea a corto o largo plazo, es fundamental la determinación correcta de la renta imponible por lo que deben establecerse regulados específica y claramente dentro del normativo legal en materia tributaria, ya que debido a la naturaleza de la actividad, se requiere de una integración de información de diferentes periodos si fuera el caso, de ahí derivado de su importancia para el análisis y determinar la problemática incluso en las nuevas actualizaciones realizadas en el Decreto 19-2013.



A continuación describimos el procedimiento para el cálculo de la renta imponible, para el caso de las actividades del sector de la construcción, cuyas operaciones generadoras de renta comprendan más de un periodo de liquidación.

#### **4.3.1. Método uno**

Debido a la naturaleza de las operaciones de las empresas constructoras y similares así como en la complejidad en sus actividades, existe cierta dificultad para que estas determinen sus ingresos y egresos, para llegar a determinar la utilidad de una forma certera.

En la actualidad los métodos de determinación la renta imponible para el sector construcción se encuentran regulados en el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, siendo el primer método el siguiente:

“ARTÍCULO 10. Se reforma el artículo 34 de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual queda así:

Artículo 34. Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:



Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones.

A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos en el periodo determinados de la siguiente forma:

- a. Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios:
  - i. Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente.
  - ii. El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble.
  - iii. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.
  - iv. El cociente del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad.
  
- b. Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros:
  - i. El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.
  - ii. El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades.



iii. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido por unidad”.

#### 4.3.2. Método dos

El método número dos también contenido en el mismo Artículo preceptúa lo siguiente: “Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determinan en los incisos a y b del numeral primero; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente”.

#### Ejemplo:

En cuanto el primer método se establece el siguiente caso.

Costo de adquisición del inmueble	Q	500,000.00
Presupuesto para la construcción de la obra	Q	750,000.00
<b>Costo total de la obra</b>	<b>Q</b>	<b>1, 250,000.00</b>
Metros cuadrados para la venta		500
Metros cuadrados vendidos según documentación		100
Costo por metro cuadrado	Q	2,500.00
Precio de Venta por metro cuadrado	Q	5,000.00

#### Determinación:

	<b>Metros</b>	<b>Precio</b>	<b>Total</b>
Renta bruta (valor de lo vendido)	100	Q 5,000.00	Q 500,000.00
(-) Costo de venta	100	Q 2,500.00	Q 250,000.00
<b>Renta imponible</b>			<b>Q 250,000.00</b>



En cuanto al segundo método de determinación de la renta imponible se debe asignar la renta bruta del periodo lo percibido en el periodo, es decir: los ingresos efectivamente recibidos, a dicha renta bruta, se le deduce el costo de lo vendido, calculando de la manera anteriormente descrita.

En cualquier método elegido, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente; en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción y por ello, conservará la documentación de soporte, a partir de este período, durante el plazo de prescripción.

Para determinar el cálculo en este método se utiliza los incisos del primero método de este mismo artículo. La diferencia estriba en que en el primer método se utiliza para el cálculo de la renta bruta, el total de documentos que permite la ley para que pueda ser establecida, sean estas facturas o escrituras públicas de compraventa, promesa de compraventa, y en el segundo caso es por el monto del dinero efectivamente cobrado, en ambos casos puede provocarse confusión para determinar tanto la renta bruta como la renta imponible, a excepción de lo efectivamente facturado y la escritura pública de compraventa.

En el segundo caso, es bastante inoperante y carente de credibilidad puesto que debido a las operaciones tanto de cliente como constructor, pactan términos personales y comerciales permitidos por las leyes de comercio, en los cuales algunos casos no existen pagos por anticipado, y si fuera el caso que existiesen serán periódicos, no serán fijos, serán variables y aleatorios, o por el contrario el total del costo de la obra. En cada uno



de estos casos el problema es causado por la desproporcionalidad e incertidumbre de los gastos generados por las empresas constructoras. Dando lugar a que las empresas puedan ingresar más gastos ilegales o indebidos en la programación de la obra, y al finalizarla sean contrarios al resultado real y al pago correspondiente del impuesto y esto pueda verse como una evasión fiscal. Así mismo se suscita otro problema a su vez, que puede generar pago en exceso en la tributación correspondiente, debido a ingresar un bajo porcentaje de gastos en la programación de la obra y por ende el aumento de utilidad y en el pago del Impuesto Sobre la Renta, en perjuicio del constructor.

Es evidente que en los incisos correspondientes al Artículo 10 del Decreto 19-2013 que se utilizan para el cálculo matemático para determinar costos, renta bruta y renta imponible, no son más que elementos inútiles en la legislación, no teniendo una razón de ser, consistente y concreta para su redacción, siendo obsoletos e inoperantes, poco claros o de dudosa procedencia en cuanto a los fines por los cuales fueron legislados, esto sin mencionar la problemática que contablemente se genera a las constructoras.

#### **4.4. Documentación adicional requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria**

Los contribuyentes que dedican sus actividades a la construcción o similares, al terminar la construcción de la obra deben efectuar el ajuste pertinente en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción y deben conservar la documentación de soporte a partir del periodo de liquidación en que termine la obra, durante el plazo de prescripción.



Adicionalmente, se establece la obligación para los contribuyentes el adjuntar a la declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, del periodo en que se inicia el proyecto, la programación de obra, así mismo el periodo en cual finaliza dicha obra, y presentar detalladamente una integración final de costos y gastos de la obra realizada. Se debe considerar algunas situaciones al momento de elaborar la programación del costo de la obra anteriormente mencionado.

- a. En la elaboración de la programación del proyecto, se deben asignar costos mayores o ficticios a los que realmente se ejecutaran, en tal caso en el momento de realizar la liquidación del proyecto, dará como resultado una ganancia mayor o menor según sea el caso, lo cual creara confusión en cuanto a la utilidad realmente obtenida con la proyección efectuada ante la administración tributaria y la realización de ajustes innecesarios.
- b. En el caso que se haya programado costos menores a los reales, en este caso se realizara por parte de los contribuyentes un pago en exceso del Impuesto Sobre la Renta y que de conformidad con el Decreto 10-2012 no existe posibilidad de acreditarlo en los periodos siguientes puesto que ya no se encuentra regulado el tratamiento de los pagos en exceso por concepto del Impuesto Sobre la Renta, por lo que se deberá realizar la solicitud de lo pagado en exceso a través del proceso establecido en el Artículo 153 del Código Tributario. Siendo este un trámite engorroso, burocrático y muy tardado en la práctica. Estas nuevas disposiciones obligan a los contribuyentes que se dedican a esta actividad a ser exigentes con su contabilidad, así como con el respaldo



de todas sus operaciones ya que estarán obligadas a reportar la información a la administración.

#### **4.5. Consecuencias de las reformas tributarias**

Uno de los efectos fiscales de las reformas tributarias en general realizadas en los Decretos mencionados en las secciones anteriores, es que está provocando disminución en la recaudación, ya que se han ampliado los márgenes de deducción, esa inequidad existente en la distribución de la carga impositiva, puede ser ocasionado por varios factores, sociales, y políticos.

En la investigación pertinente se obtuvo información de alguno de los diarios de mayor circulación, las cuales en publicaciones del año en que entraban en vigencia dichas modificaciones a las normas tributarias, ya veían indicios negativos, que se acercarían en los años posteriores, derivado de la mala legislación y confusión contenidas en estas, así como a posibles factores de corrupción y beneficios a sectores especiales.

El 31 de diciembre del año 2013 una publicación de Prensa Libre por la reportera Rosa María Bolaños explicaba sobre estos cambios polémicos y sus consecuencias que se aproximaban, “Con el Decreto 19-2013 se buscó corregir errores para la aplicación del ISR; sin embargo, se aprovechó para crear tratamientos especiales para otros sectores, especialmente el de construcción, refirió el analista Ricardo Barrientos, del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). También se beneficia a los importadores de energía eléctrica, agregó.



Explicó que el problema para el Estado es que al no haberse aprobado el presupuesto para el año 2014 no tiene nuevos préstamos para el mismo año. Recordó que el 2013 está cerrando con serios problemas (por la brecha fiscal de Q2 mil 600 millones, según la proyección de la SAT)<sup>36</sup>.

Es decir que, con las modificaciones tributarias, aprobadas en el Decreto 19-2013 se tendría un impacto negativo en la recaudación de impuestos, por cantidades millonarias, mismas que pudimos observar en las gráficas del capítulo anterior.

En detalle, entre los rubros que más se vieron afectados con estas modificaciones está el Impuesto Sobre la Renta debido a la variación tanto en las tasas impositivas como en la variabilidad para determinar la renta imponible en los casos de actividades de construcción entre otros.

#### **4.6. Problemas suscitados en la reforma de la ley del Impuesto Sobre la Renta mediante el Artículo 10 del Decreto 19-2013**

Luego de casi cuatro años de gobierno del partido patriota y tres paquetes de reformas fiscales fallidos, el Estado ha dejado de percibir millones que provendrían de esas modificaciones en los impuestos. Errores técnicos, modificaciones fallidas, amnistías y decisiones políticas que lejos de aumentar los ingresos al estado, son las causantes de la debacle fiscal del Estado en la actualidad y el aumento de la evasión fiscal de la nación.

---

<sup>36</sup> [http://www.prensalibre.com/economia/Bajara-ingreso-fiscal-nueva-reforma\\_0\\_1057694221.html](http://www.prensalibre.com/economia/Bajara-ingreso-fiscal-nueva-reforma_0_1057694221.html). (Consultada 25 de agosto 2017).



Entre el año 2013 al 2015 el fisco no logro los recursos que se supone generarían las reformas fiscales, sin mencionar el debilitamiento a la entidad encargada de la recaudación tributaria como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) sin mencionar el crecimiento de la evasión fiscal generada.

En conclusión estos son los problemas en general causados por la reforma del Decreto 19-2013, por lo que analizaremos de una forma breve y en particular algunos supuestos problemas generados en dicha actualización, el análisis versa en cuanto a las partes del vínculo jurídico tributario que son: el contribuyente y el Estado de Guatemala.

#### **4.6.1. Problemática causada a los contribuyentes en actividades de la construcción y similares**

Los problemas en que se ve afectados los contribuyentes es, en la forma técnica y practica en cuanto a las normas contables y administrativas, Los constructores y empresas similares, así como las lotificadoras, deben tomar en cuenta que estarán obligadas a enviar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) conforme los procedimientos establecidos, anexado con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto y en el período de liquidación final de dicho proyecto, deberán enviar juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto. Derivado de esta nueva disposición obliga a los contribuyentes que se dedican a esta actividad a ser más exigentes con su contabilidad, así como con el respaldo de todas sus operaciones ya que estarán obligadas a reportar.



Así mismo el posible problema financiero que pueda causar a las entidades mercantiles dedicadas al sector construcción por el pago indebido o en exceso que pueda traer consecuencias monetarias, así como sanciones de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria por omisos que sean generados por una mala práctica de interpretación de la ley, así como posibles acusaciones de defraudación fiscal por parte del Estado, cayendo en esta situación jurídica sin intención del mismo contribuyente.

El problema que se observa es a la variabilidad en los métodos y sus formas no adecuadas para la determinación de la renta imponible para el pago debido del Impuesto Sobre la Renta, lo cual se expuso con anterioridad. La falta de certeza jurídica en la legislación para deducir renta bruta, costo de venta y renta imponible para la deducción del pago del impuesto, así mismo la división de un proyecto en cuanto a sus actividades desarrolladas, dentro de dos periodos fiscales diferentes.

La Cámara de Comercio Guatemalteco Americana, se manifestó al respecto en un comunicado en el diario Prensa Libre sobre de la inseguridad y problemas causados por las modificaciones en las normas tributaria.

“Después de dos años de haberse aprobado las reformas fiscales que contempla la nueva ley del impuesto sobre la renta (ISR) y cambios a otros tributos, persiste la falta de certeza jurídica para su aplicación, advirtió la Cámara de Comercio Guatemalteco Americana (Amcham). Carolina Castellanos, directora ejecutiva de la Amcham, dijo que esa situación afecta a los negocios porque al no tener certeza de cómo proceder para el pago o declaración de impuestos no pueden cumplir sus planes y eso causa más informalidad.



Tanto Castellanos como Alfredo Rodríguez, experto tributario de la firma Consurtium Racsa, coincidieron en que el Decreto 10-2012 —Ley de Actualización Tributaria— contiene errores debido a la premura con que fue aprobado, incluyendo algunos cambios, respecto de la propuesta original del 2012.

Esa situación sigue a pesar de que varios Artículos fueron aclarados mediante otra reforma aprobada con el Decreto 19-2013. Añadieron que los diferentes recursos legales presentados en la Corte de Constitucionalidad (CC) contra diversos Artículos de esa ley inciden en incertidumbre jurídica para el contribuyente. Luego de resolverse los recursos pendientes en la CC, la Amcham recabará información sobre dudas y lagunas que aún existen, y lo trasladarán al Congreso para proponer que se solucionen, dijo Castellanos<sup>37</sup>.

Se observa un innumerable cumulo de problemas acarreados derivados de las actualizaciones tributarias, y sus efectos en materia fiscal y legales que acarrearán al Estado y a los contribuyentes que se dedican a las actividades de construcción en Guatemala.

#### **4.6.2. Problemática causada al Estado**

Las reformas sistemáticas, del gobierno del partido patriota, comenzaron a desinflarse dramáticamente y pasando de ser de un gran logro a decepcionar en pocos meses,

---

<sup>37</sup> <http://www.prensalibre.com/economia/Creon-nueva-ley-causa-inseguridad-0-1126687332>. (Consultada 27 de agosto 2017).



algunas reformas fueron a su vez reformadas. Luego de acciones de inconstitucionalidad sobre algunos Artículos y falta de certeza jurídica en la ley. Si bien es cierto que lo que se enmendó con este Decreto 19-2013, que había sido impugnado en el Decreto 10-2012, ha quedado sin materia y la Corte de Constitucionalidad dirá en sus sentencias, simplemente que no hay materia por haber sido modificado el artículo impugnado.

Empero el principal problema causado al Estado de Guatemala es la baja recaudación tributaria, debido a la evasión fiscal ya sea esta: evasión legal o por medio de una evasión ilegal, en el primer caso nos referimos a la declinación de pagos de los impuestos usando las ambigüedades y vacíos legales que existen en la ley sin constituir falta o delito, dichas evasiones no son fiscalizadas por las instituciones encargadas, y si se detectan no puede recibir sanción, y para modificar estos errores y prevenir este tipo de evasión es necesario modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario. En el segundo caso, nos referimos al incumplimiento deliberado e intencional, en la declaración del pago del impuesto estipulado, lo que deviene una violación de la ley.

Los siguientes dos problema estriban: primero, en la fiscalización de la documentación adicional requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la falta de herramientas para recaudar todo este tipo de información de parte del contribuyente lo vuelve obsoleto y tedioso, y difícilmente este bajo el control de la administración pública. Segundo, el procedimiento innecesario al cual debe someterse tanto contribuyentes como la administración tributaria derivado del requerimiento de devolución del Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso.



#### **4.7. Posibles soluciones**

Derivado de la investigación realizada, se puede discernir algunas posibles soluciones para erradicar las problemáticas que se suscitan en el Artículo 10 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, las cuales numeraremos a continuación.

- a. Como primer punto principal es necesario e imperativo la combinación de los métodos para establecer la renta imponible para las actividades de construcción y similares contenidas en el Artículo 10 del Decreto 19-2013.
  
- b. La Reforma al Artículo 10 del Decreto 19-2013.
  
- c. La administración Tributaria debe asumir un papel facilitador del cumplimiento voluntario de los contribuyentes, con mecanismos sencillos, claros que posean credibilidad, seguridad y certeza jurídica.
  
- d. Fortalecer la imagen de la administración tributaria frente al control de la evasión fiscal.
  
- e. Especializar al personal del Congreso de la República de Guatemala, en temas tributarios para evitar una legislación mediocre. La implementación de un departamento especializado en tema de impuestos con la colaboración de contadores públicos, abogados y notarios.



- f. Procurar un mayor conocimiento para el contribuyente, creando una unidad específica para el conocimiento económico y fiscal en materia tributaria, una institución que sea independiente e imparcial.
  
- g. Determinar una política de fiscalización, cuyo objetivo sea orientar a los contribuyentes especiales, que permita la adecuación de su proceder de conformidad a su realidad económica.
  
- h. Simplificación de la legislación tributaria.
  
- i. Reducción y simplificación de los procedimientos administrativos. Esto para poder consolidar un avance significativo en el proceso de liquidación del Impuesto Sobre la renta. Derivado de esto es necesario efectuar las reformas pertinentes, tanto sustantivas como administrativas.
  
- j. La promoción de la educación fiscal y responsabilidad tributaria. Puesto que en Guatemala existe una mentalidad fiscal de resistencia al pago de impuestos, por lo que es catalogado como un Estado de civilización inferior a los pueblos en que dicha mentalidad no se manifiesta.

#### **4.8. Proyecto de reforma al Artículo 10 del Decreto 19-2013**

El esquema de la esta iniciativa que propone aprobar una reforma al Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, reformas al Código Tributario, Decreto número



que se propone del Artículo 10 la cual se expondrá con posterioridad en este capítulo. De manera tal que permita la homogenización de los métodos para determinar la renta imponible para las actividades de construcción y similares.

Con lo anteriormente expuesto, se considera debe ser revisado y reformado el Artículo 10, y como consecuencia de ello se plantea la siguiente propuesta de reforma de la manera siguiente:

Artículo 1. Se reforma el Artículo 10 del Decreto 19-2013, de las reformas A LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA el cual queda así:

Artículo 34. Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, deberán registrarse en la administración tributaria como tal, sin requerimiento alguno. Ya sean operaciones generadoras de rentas comprendidas de un período de liquidación o más, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación del siguiente método.

1. Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducírsele el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el período. Si se trata de obras que se realicen en dos períodos de liquidación, el resultado puede declararse en el período respectivo de cada una de las fases del desarrollo de la construcción.



Este método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, y sólo puede ser cambiado con autorización previa de la administración tributaria derivado del cambio de actividades comerciales.

En la declaración anual deberá remitirse un resumen del pago del impuesto correspondiente a cada uno de los proyectos desarrollados así mismo la integración final de los costos y gastos de la totalidad de los proyectos que se hayan finalizado en el periodo fiscal correspondiente.





## CONCLUSIÓN DIRCURSIVA

Con las reformas fiscales del año 2013, se deja a un lado la finalidad principal del Estado, que es el bien común, debido que estos cambios no benefician a todos los ciudadanos y privan la recaudación de fondos necesarios para que se presten los servicios indispensables de la población en general. Existe ambigüedad en la elección de los métodos por no establecerse de una forma clara y precisa para determinar la renta imponible, en el Artículo 10 del Decreto 19-2013, se determina que en dichos métodos hay falta de observancia jurídica fiscal, y derivado de esto pueden entenderse o interpretarse de diversas maneras y esto generara caer en una falta o delito tributario.

Como consecuencia de lo anterior, el sector industrial de la construcción se ve afectado en forma técnica y practica respecto a la documentación adicional requerida por la Súper Intendencia de Administración Tributaria, al efectuar el ajuste pertinente en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción.

Se estima conveniente, por lo expuesto, promover a través del Organismo Ejecutivo una reforma al Artículo 10 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, para contemplar la unificación y establecer de una manera clara y práctica, los métodos que regulan la forma para determinar la renta imponible para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta en las actividades de construcción y similares.



## BIBLIOGRAFÍA



- CASTILLO, Ernesto. **Introducción al Estudio del derecho**. Managua. (s.e.) Nueva Nicaragua 1996.
- CHICAS, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala. Universidad de San Carlos de Guatemala 2000.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, 4a. ed.; México: Ed. Porrúa, S. A., 1969.
- DÍAZ DUBON, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero I**, (s.l.i.) Ed. Estudiantil Fénix, 2003.
- FLORES POLO, Pedro. **Tributaria 97 legislación, comentario, doctrina y jurisprudencia**. Ediciones Marsol. Perú. 1997.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**, 46a. ed.; México: Ed. Porrúa, S. A., 1994.
- GARCIA VISCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**, t II.; Argentina: Ed. De palma Buenos Aires, 1997.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**, Vol. I 6a. ed. Argentina: Ed. De palma Buenos Aires., 1997.
- GONZÁLEZ, Darío. **Estudio comparado del Impuesto Sobre la Renta de los países miembros del CIAT**, (s.e) Panamá, Octubre de 1997.



<http://www.dialogos.org.gt/Recaudacion-fiscal-para-el-desarrollo-social/>. (Consultado: el 25 de agosto de 2017).

[http://www.prensalibre.com/economía/Bajara-ingreso-fiscal-nueva-reforma\\_0\\_1057694221.html](http://www.prensalibre.com/economía/Bajara-ingreso-fiscal-nueva-reforma_0_1057694221.html). (Consultado: el 25 de agosto de 2017).

<http://www.prensalibre.com/economia/Creen-nueva-ley-causa-inseguridad-0-1126687332>. (Consultado: el 27 de agosto de 2017).

<https://jorgemachicado.blogspot.com/2009/10/dertrib.html>: - **Apuntes - jurídicos**. (Consultado: el 13 de junio de 2017).

[https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo#cite\\_note-ref\\_duplicada\\_2-6](https://es.wikipedia.org/wiki/Tributo#cite_note-ref_duplicada_2-6). **Tributo**. Wikipedia. (Consultado: el 29 de julio de 2017).

[https://es.wikipedia.org/wiki/Base\\_imponible](https://es.wikipedia.org/wiki/Base_imponible). Wikipedia. (Consultado: el 07 de agosto de 2017).

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, 27a. ed., actualizada, corregida y aumentada; (s.l.i.), Ed. Heliasta, 2000.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Nociones generales de derecho I**. Guatemala. Ediciones EDP 2010. Sexta edición.

PORRAS Y LOPEZ, Armando. **Derecho fiscal, México**: (s.e.), 1949.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**, 2a. ed., revisada y corregida; México: Ed. Porrúa, S. A., 1976.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**, 2a. ed.; México: Ed. Harla, S. A., (s.f.). Superintendencia de Administración Tributaria. **Informe circunstanciado y memoria de labores**. (Consultado el 15 de agosto 2017).

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 5a. ed., ampliada y actualizada, 2a. reimpresión; Argentina: Ed. De palma Buenos Aires, 1994.

### **Legislación:**

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

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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta**. Decreto Número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

**Ley de Actualización Tributaria Libro I del Impuesto sobre la Renta**. Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 10-2012.

**Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando**. Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

**Reformas al código tributario**, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; a la **Ley de Actualización Tributaria**, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; y, a la **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos**, Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, 2013.