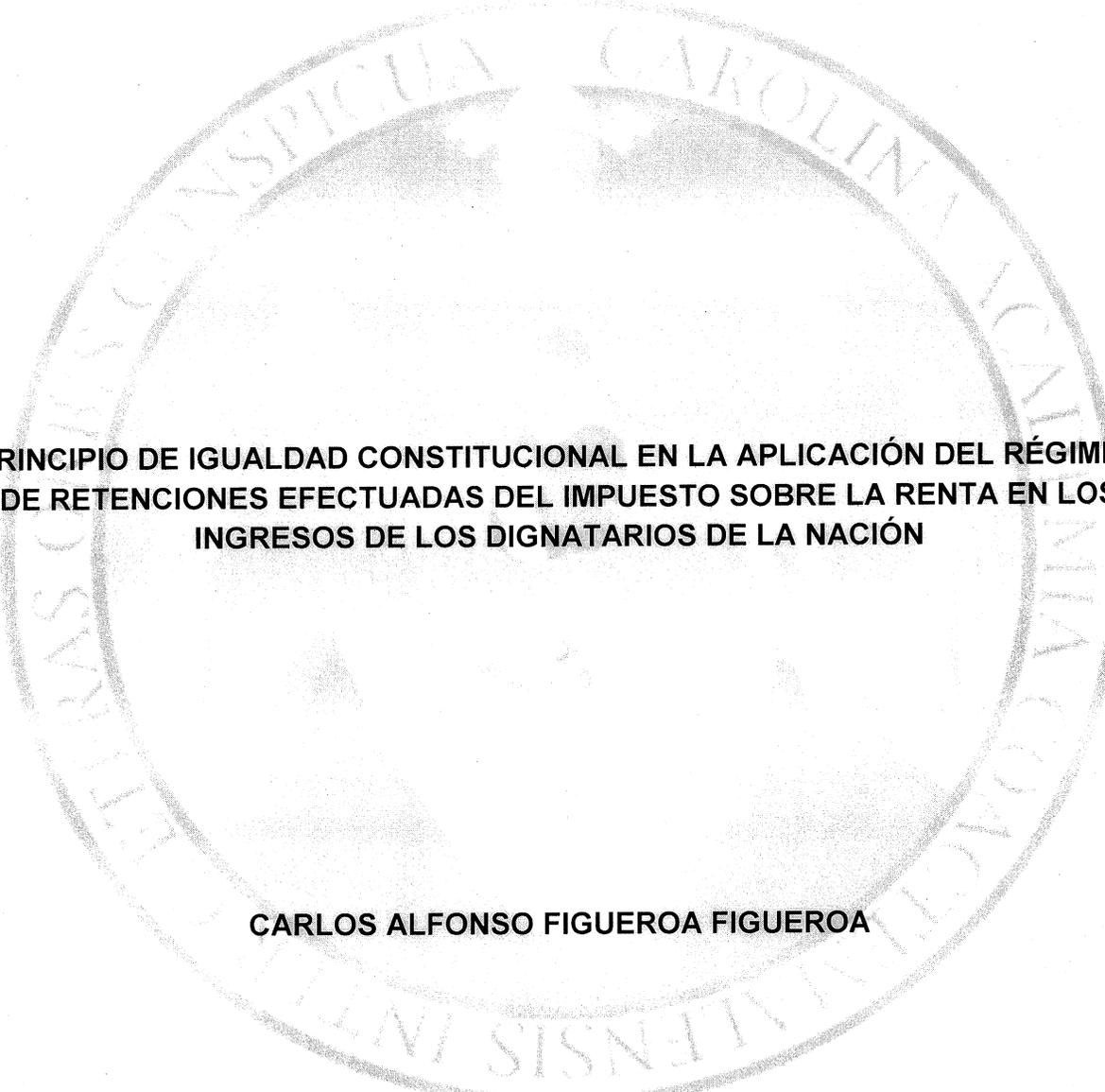


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**PRINCIPIO DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN
DE RETENCIONES EFECTUADAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS
INGRESOS DE LOS DIGNATARIOS DE LA NACIÓN**

CARLOS ALFONSO FIGUEROA FIGUEROA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2018

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

**PRINCIPIO DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN
DE RETENCIONES EFECTUADAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS
INGRESOS DE LOS DIGNATARIOS DE LA NACIÓN**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS ALFONSO FIGUEROA FIGUEROA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, octubre de 2018

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

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

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 25 de mayo de 2015.**

Atentamente pase al (a) Profesional, JUAN MOISES GARCIA SANCHEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
CARLOS ALFONSO FIGUEROA FIGUEROA, con carné 200411874,
 intitulado PRINCIPIO DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RETENCIONES
 EFECTUADAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS DE LOS DIGNATARIOS DE LA NACIÓN.

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

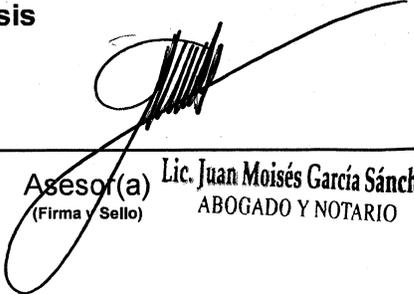
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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

Fecha de recepción 25 / 05 / 2015. f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)


Lic. Juan Moisés García Sánchez
 ABOGADO Y NOTARIO

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

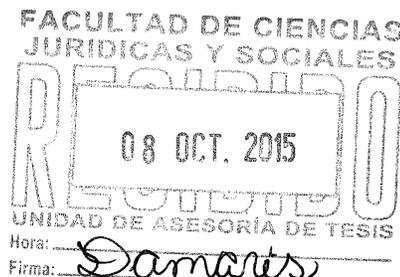


LIC. JUAN MOISES GARCIA SANCHEZ
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 31 de agosto de 2015

Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Apreciable Doctor:

Respetuosamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del bachiller **Carlos Alfonso Figueroa Figueroa** la cual se intitula **PRINCIPIO DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RETENCIONES EFECTUADAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS DE LOS DIGNATARIOS DE LA NACIÓN**, declarando expresamente que no soy pariente del bachiller dentro de los grados de ley; por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Respecto al contenido científico y técnico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de la actualidad; ya que trata sobre la necesidad de que se aplique el régimen de retenciones del impuesto sobre la renta en los ingresos de los Dignatarios de la Nación, siendo este un tema sumamente innovador y de gran interés para su desarrollo.
- b) Los métodos en la investigación fueron el análisis, la inducción, la deducción y la síntesis; mediante los cuales el bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados con los principios constitucionales y la norma del Impuesto Sobre la Renta.
- c) La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.
- d) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo el bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- e) El informe final de la tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.



LIC. JUAN MOISES GARCIA SANCHEZ
ABOGADO Y NOTARIO

- f) En la conclusión discursiva, el bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda que de conformidad con el principio de igualdad, todas las personas sin excepción alguna sean sujeto al impuesto referido con el objeto de que el Estado se agencie de fondos para cumplir con su cometido como lo es el desarrollo social.
- g) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros.
- h) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

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

Atentamente,

LIC. JUAN MOISES GARCIA SANCHEZ
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO: 9245

Lic. Juan Moisés García Sánchez
ABOGADO Y NOTARIO



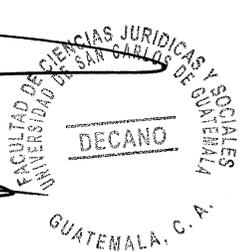
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 13 de julio de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CARLOS ALFONSO FIGUEROA FIGUEROA, titulado PRINCIPIO DE IGUALDAD CONSTITUCIONAL EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE RETENCIONES EFECTUADAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LOS INGRESOS DE LOS DIGNATARIOS DE LA NACIÓN. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/cpchp.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por darme la vida, bendecirme con sus bondades y por darme la oportunidad de alcanzar mi meta profesional.
- A MIS PADRES:** Alfonso Manuel Figueroa Cano (QEPD) y Ramona Figueroa Chávez, por sus consejos, apoyo incondicional, pero principalmente por los valores, ideas, conocimientos que hicieron de mi una persona de bien y de responsabilidad.
- A MI ESPOSA:** Roxana López, por su amor y apoyo incondicional.
- A MIS SOBRINOS:** Porque siempre han sido parte de mi vida, en especial Daniel Alejandro a quien amo con todo mi corazón
- A MIS HERMANOS:** Sixto (QEPD), Norma, Nyria, Américo y un agradecimiento especial a Celia, ya que sin ella este logro no sería posible.
- A MIS MAESTROS:** Quienes en esta etapa de mi vida, influyeron y generaron con sus lecciones y experiencias que me formara como una persona competente y preparada para los retos que me depara la vida; a todos y a cada uno de ellos mi cariño, admiración y agradecimiento por compartir el pan del saber.
- A MIS AMIGOS** Un agradecimiento a todos por igual, por haber estado presente en mi etapa de estudiante universitario y compartir con mi persona su amistad, cariño y comprensión; así también una dedicatoria especial a mi amigo Jacinto José Mérida Hernández (QEPD) de quien su recuerdo permanecerá por siempre.



A: Daniel Och Alba por ser un ejemplo a seguir y por brindarme tantos consejos que sirvieron de ayuda para salir adelante y lograr este triunfo que no solo es mío, es de todos los que en el de una u otra forma participaron.

A. Carlos Emilio Figueroa Cano, mi tío, persona digna de admirar, quien con su trabajo y esfuerzo al lado de mi difunto padre hicieron y me enseñaron el valor del trabajo y la responsabilidad, dedicando este logro con mucho cariño y aprecio hacia su persona.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme culminar mis estudios superiores y hacerme acreedor de formar parte del gremio de profesionales de la tricentenaria USAC.

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



PRESENTACIÓN

Este trabajo se refiere a cómo los dignatarios de la nación (diputados al Congreso de la República de Guatemala) evaden la obligación de tributar a través del Impuesto Sobre la Renta, el cual es retenido a todo empleado asalariado de Guatemala. El objeto de este trabajo es realizar un estudio general de las formas de tributación dentro del sector público, y como sujeto de estudio los funcionarios y empleados públicos que perciben un salario del Estado, y el cual está afecto a la retención obligatoria del Impuesto Sobre la Renta.

Para tal efecto se llevó a cabo en el Congreso de la República de Guatemala, y se estudio el procedimiento de retenciones aplicado durante los años comprendidos del 2013 al 2016, de lo cual se determinó que a los dignatarios de la nación, específicamente los diputados no se le aplica la retención del Impuesto Sobre la Renta, lo cual viene a contravenir lo establecido en relación al principio de igualdad constitucional.

El tema pertenece a la rama del derecho tributario y el tipo de investigación realizada es cualitativo, puesto que se analizaron diferentes cuerpos legales relacionados con la tributación en Guatemala; el aporte académico del tema consiste en la adquisición de nuevos conocimientos relativos a la forma de tributación en Guatemala, lo que permitirá tener una mejor comprensión en la forma como se hacen las recaudaciones tributarias y de cómo funciona el régimen de retenciones del Impuesto Sobre la Renta.



HIPÓTESIS

La hipótesis se fundamenta en los problemas que genera la falta de igualdad en la captación de recursos de parte del Estado de Guatemala en relación a que los diputados al Congreso de la República de Guatemala no contribuyen con el fisco en el pago del Impuesto Sobre la Renta, con lo cual el Estado no se agencia de mejores recursos económicos para un mejor funcionamiento y así poder lograr el objetivo primordial del Estado que es la realización del bien común.

Por lo tanto, en la actualidad es importante y necesario que los diputados tributen como lo hacen todos los demás funcionarios y empleados públicos, haciendo valer el principio de igualdad, por medio del cual todos los ciudadanos son obligados a tributar de forma igual y no desigual como en la actualidad se realiza.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Luego de analizar la Ley de Actualización Tributaria y el Artículo 4 constitucional, se pudo comprobar la hipótesis en virtud que al examinar el régimen retenciones del Impuesto Sobre la Renta, aplicable a las categorías de empleados y funcionarios públicos del Estado de Guatemala, y compararlo con el principio constitucional de igualdad que debe prevalecer en el sistema jurídico tributario, se establece que la figura de dignatario de la nación no se encuentra afecta al Impuesto Sobre la Renta, no obstante, percibe salario y demás prestaciones laborales que ordinariamente les corresponden a todos los funcionarios y empleados del Estado.

Los métodos utilizados para la comprobación fueron el análisis y la deducción, puesto que se relacionó la doctrina y la legislación con la realidad actual, para poder establecer el marco teórico sobre el cual debe de regularse la forma en que los dignatarios de la nación deben de ser afectos al Impuesto Sobre la Renta.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario y su vinculación con el derecho constitucional.....	1
1.1. El derecho tributario.....	1
1.2. Antecedentes.....	4
1.3. La relación jurídica tributaria.....	7
1.3.1. Naturaleza jurídica de la relación jurídico-tributaria.....	8
1.3.2. Características.....	8
1.4. El sistema tributario.....	9
1.5. Principios tributarios.....	10
1.6. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.....	11
1.7. Relación del derecho tributario con el derecho constitucional.....	14

CAPÍTULO II

2. El origen de los impuestos, su clasificación y la legislación guatemalteca.....	17
2.1. Los impuestos.....	17
2.2. Características de los impuestos.....	21
2.3. Naturaleza jurídica.....	24
2.4. Clasificación de los impuestos.....	24
2.5. Los principios en materia de impuestos.....	30



Pág.

2.6. El hecho generador.....	31*
2.7. La extinción de la obligación tributaria.....	32
2.8. Marco jurídico.....	34

CAPÍTULO III

3. Figuras jurídicas laborales y administrativas que intervienen en el proceso de retenciones aplicables a los empleados y funcionarios públicos.....	37
3.1. Principales figuras laborales y administrativas en el Estado.....	37
3.2. Funcionario y empleado público.....	40
3.3. Naturaleza jurídica de la relación que existe entre el Estado, funcionarios y los empleados públicos.....	48
3.4. Formas de ingreso de los funcionarios y empleados públicos a la función pública según la doctrina.....	49
3.5. Formas de ingreso a la administración pública según la legislación guatemalteca.....	51
3.6. Dignatario de la nación.....	52
3.6.1. Características.....	54

CAPÍTULO IV

4. Principio de igualdad constitucional en la aplicación de retenciones efectuadas del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos de los dignatarios de la nación.....	55
4.1. La igualdad.....	55



	Pág.
4.2. El principio de igualdad.....	56
4.3. Legislación comparada.....	61
4.3.1. República de México.....	62
4.3.2. Honduras.....	63
4.3.3. República de Ecuador.....	64
4.4. El régimen de retenciones en el caso de los funcionarios públicos y por qué se violenta el principio de igualdad.....	67
4.5. Propuesta de solución a la problemática planteada.....	68
4.5.1. Reformas a disposiciones constitucionales y ordinarias.....	69
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	75
BIBLIOGRAFÍA.....	77



INTRODUCCIÓN

En Guatemala el derecho de igualdad está establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual se vulnera en el ámbito tributario, específicamente en la aplicación del Impuesto Sobre la Renta. Por tal motivo en la presente investigación se evidencia el interés personal que genera el tema del régimen de retenciones del Impuesto Sobre la Renta y la violación que se hace del principio de igualdad tributaria que es uno de los fundamentos del régimen de los tributos en Guatemala, y lo que sucede con lo que se establece en el caso de las exenciones al régimen de retenciones del pago de dicho impuesto, así como los salarios y remuneraciones de los dignatarios del país.

El objetivo general de este estudio es la comparación al respecto de otras legislaciones, lo cual ha sido el fundamento en que efectivamente existe desigualdad al momento en que el Estado aplica las normas tributarias, eximiendo algunos funcionarios públicos de dicho pago de impuestos, cuando estos al igual que los empleados también reciben un salario mensual, y en este caso, el mismo no está afecto a dicho impuesto. La hipótesis que se planteó es: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se aplica a los empleados y funcionarios públicos del Estado de Guatemala, no es aplicada a los dignatarios de la nación, al no estar incluidos en el supuesto jurídico establecido en dicha norma, en virtud que la misma afecta únicamente a los asalariados, siendo ellos catalogados como dignatarios.

Esta tesis quedó contenida en cuatro capítulos, de la siguiente forma: El capítulo I contiene un análisis de los aspectos fundamentales del derecho tributario y constitucional, origen histórico del derecho tributario, la relación del mismo con el derecho constitucional, y principios constitucionales que forman el derecho tributario; en el capítulo II se determinó el origen de los impuestos, su clasificación y la legislación guatemalteca, con el objeto de abarcar a gran magnitud en el conocimiento de todo lo relacionado a los impuestos, definición, clasificación de los impuestos; el capítulo III se estudió las figuras jurídicas laborales y administrativas que intervienen en el proceso de



retenciones aplicables a los empleados y funcionarios públicos, tales como lo son las definiciones, características y regulación legal, referente a qué es un empleado público, un funcionario público y un dignatario de la nación; y, por último, el capítulo IV comprende el principio de igualdad constitucional en la aplicación de régimen de retenciones efectuadas del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos de los dignatarios de la nación, para lo cual se detallan las consideraciones doctrinarias, definición, regulación legal y doctrina legal del principio de igualdad, así como también el origen de retenciones en materia de Impuesto Sobre la Renta, análisis del funcionamiento del régimen de retenciones del impuesto sobre la renta aplicable a los empleados y funcionarios públicos; y en consecuencia se determino la violación del principio de igualdad.

Por medio de los métodos de inducción y deducción, se logra establecer que la actividad financiera del Estado tiene su fundamento principal en la determinación de la carga tributaria que deben de soportar sus asociados, -habitantes- para contribuir al gasto público, tomando en cuenta que esta facultad tiene sus límites claramente establecidos en la norma de suprema jerarquía, siendo el principio de igualdad, uno de los más importantes, ya que en él se materializa la protección que resulta necesaria e indispensable para garantizar a los administrados –contribuyentes- el ejercicio necesario, justo y equitativo del poder tributario del Estado.

Por ello, se establece el efecto negativo, en relación al principio de igualdad en materia tributaria, ya que existe obligación de todo ciudadano de tributar a través de la retención del Impuesto Sobre la Renta y fundamentalmente esto debe ser un ejemplo por parte de los empleados y funcionarios públicos, incluyendo los denominados dignatarios, puesto que ellos mismos, al crear la norma, en la actualidad han provocado la exención que conlleva violación al principio de igualdad tributaria, y por lo tanto, les constituye un beneficio económico que no lo tienen los demás funcionarios públicos de alta jerarquía, es por ello que en la última parte de este trabajo, se estableció que era indispensable la reforma de la ley haciendo la propuesta conforme a las bases descritas, como parte de los resultados del trabajo bibliográfico y documental.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario y su vinculación con el derecho constitucional

Para tener una noción general al respecto del porque el derecho tributario se vincula con el derecho constitucional, es necesario resaltar la necesidad que el Estado tiene de recaudar recursos para el cumplimiento de sus fines, teniendo como principal herramienta para el efecto la recaudación de impuestos, esto de acuerdo a lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual faculta con exclusividad al Congreso de la República como único ente encargado de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales; y como ente recaudador a la Superintendencia de Administración Tributaria. Una buena cantidad de las actuaciones de los particulares conllevan la obligatoriedad de pagar algún tributo, estando presente en esa actividad el derecho tributario enlazado con lo establecido en la norma constitucional.

1.1. El derecho tributario

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídicas tributarias entre el Estado y los contribuyentes. "Instituciones del derecho tributario como aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la



recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.¹

El tratadista Giuliani Fonrouge, define al derecho tributario o derecho fiscal como:”la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos”.²

“El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”.³ Tomando en consideración los anteriores aportes y definiciones, es importante resaltar la actividad tributaria de los países, en especial los latinoamericanos, puesto que su desarrollo depende en un cien por ciento de la tributación de sus contribuyentes; cabe hacer mención que esta es la principal herramienta de todo gobierno para la adquisición de recursos, los cuales se han proyectado al inicio de cada ejercicio fiscal, por tal motivo los gobiernos hacen uso de diversas estrategias para que los ciudadanos puedan cumplir con dicha obligación y con esto poder cumplir sus finalidades como tal.

De acuerdo a las definiciones anteriores, el derecho tributario se encuentra comprendido fundamentalmente en dos partes, éstas son:

¹ De la Garza Francisco. **Derecho financiero mexicano** Pág. 15

² Monterroso Velásquez de Morales Gladis Elizabeth. **Derecho tributario**. Pág. 2

³ Villegas Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 133

- a) Parte General: Esta parte comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, aplicables a todos y cada uno de los tributos, es decir, la parte teórica más importante porque en ella están comprendidos aquellos principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la exención de la deuda, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la administración tributaria, de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. Ejemplo: Código Tributario.
- b) Parte Especial: En esta parte se comprende las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario (conjunto de tributos de cada país), por ejemplo: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, etc.

También tiene como fin el estudio, investigación y conocimiento de los sistemas tributarios en sus diferentes ámbitos, contiene en su entorno normas específicas de aplicación, propias de cada una de las clasificaciones de los tributos. A través de ella se analizan las diferentes modalidades de los tributos existentes en cada uno de los ordenamientos jurídicos y las técnicas de conceptualización que existen entre los diversos tributos para su denominación respectiva.

1.2. Antecedentes

Este tiene su origen a partir de que se regula la actividad financiera del Estado. Esta actividad involucra los tres poderes del Estado Organismo Ejecutivo, Legislativo, Judicial, y parte de la forma como se encuentra estructurado para la realización de sus fines, como lo son lograr el bienestar social de los ciudadanos, esto se materializa a través de la prestación de los servicios públicos, que es la base fundamental para el desarrollo de un pueblo. Precisamente para cumplir los fines relacionados, tiene que contar con los ingresos necesarios para ello, y es así como surgen los tributos o impuestos. “De conformidad con un documento preparado por la Superintendencia de Administración Tributaria acerca de los datos históricos de los tributos”,⁴ se puede señalar como relevantes los siguientes aspectos:

- a) Es indiscutible que la sociedad guatemalteca para determinar como se han llevado a cabo los tributos, tiene relevancia el considerar aspectos históricos de carácter social, económico, político, cultural, inclusive. Los tributos o los impuestos, han subsistido desde tiempos de la colonia, a pesar de que en estas épocas “un buen sector de la economía estaba dedicado a satisfacer las necesidades de la clase gobernante, ya fueran textiles, cerámica, trabajo en madera y piedra o alimentos. Mucha de esta demanda era cubierta por medio del tributo en especie (alimentos, productos o trabajo) obtenido de la población circunvecina o de otros centros poblados. Otro aspecto de la economía maya tiene que ver con los beneficios que obtenía un centro poblado de otros subordinados por la guerra o por alianzas

⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, **Historia de la tributación en Guatemala**. Pag. 62

voluntarias. Gracias a las inscripciones jeroglíficas se pueden identificar actos de tributo entre las elites, ya sea objetos cerámicos, bienes exóticos o artefactos. Se tienen además algunos indicios sobre los productos de tributo obtenidos por la guerra, como textiles, trabajo en madera, cacao, sal y pieles”.⁵

- b) Hasta antes de los años de mil ochocientos veintiuno, tuvo relevancia el impacto de la conquista de los españoles hacia la población indígena del país. Se indica que “el primer intento para determinar la capacidad de los indígenas para pagar tributo data de 1535 y fue promovido por el entonces oidor de la audiencia de la Nueva España, Alonso de Maldonado. Pedro de Alvarado, en su calidad de gobernador, y el cabildo de Santiago, se opusieron a las intenciones de Maldonado. La primera tasación de tributos (es decir, la valoración de los pueblos según su capacidad para tributar, basada en el número de habitantes) se realizó en los años 1536-1541 y fue el resultado de la alianza entre Maldonado y el arzobispo Francisco Marroquín para vencer la oposición de Alvarado y el cabildo”.⁶ El autor ya citado ha referido que “los primeros gravámenes que se cobraron fueron el quinto real, el diezmo, el almojarifazgo, la alcabala y el tributo. Los ramos estancados, las bulas de la Santa Cruzada, los donativos y servicios (exigidos a particulares mediante empréstitos que muy pocas veces se restituían) la venta de cargos públicos y la media anata, entre otros, complementaban los ingresos de la Corona”.⁷

⁵ Díaz del Castillo Bernal. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España**. Pág. 419

⁶ Zamora Acosta Elías. **Tradición y cambio en Guatemala**. Pág. 252

⁷ *Ibid.* Pág. 253

- c) En la Época Independiente hasta el año de mil novecientos cuarenta y cuatro, el país y Centroamérica en general, se encontraban en una crisis fiscal, para contrarrestar esta problemática “la Junta autorizó un impuesto sobre los bienes de los españoles que estaban abandonando el país, un “impuesto de exportación” del 10 por ciento sobre el valor de las posesiones en oro y plata, y del 4 por ciento sobre el valor de perlas y piedras preciosas. La Junta Provisional Consultiva tomó otras medidas para procurarle fondos al erario. El 13 de febrero de 1822, estableció el primer arancel de aduanas de la época independiente. En el discurso que precedió a la presentación del documento, se mencionó la libertad de comercio como la primera base del arancel, condición que no objetaba la protección a que tenía derecho la incipiente industria “rural, fabril y mercantil”.⁸ La hacienda en esta época no fue definida y deficiente.
- d) En la Época Contemporánea. “La reforma tributaria fue un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años. Es más, formaba parte del programa de gobierno de Juan José Arévalo, en el que se mencionaba la necesidad de una “reforma integral de nuestro sistema tributario, para la justicia y eficacia de los impuestos”⁹. Guatemala ha sido un país tradicionalmente centralista, por lo cual el desarrollo más importante de la tributación se ha dado en los impuestos de carácter nacional, mientras que los gravámenes locales presentan rezagos considerables.

⁸ *Ibíd.* Pág. 254

⁹ Frente Popular Libertador y Renovación Nacional. **Programa de gobierno de los partidos unificados Frente Popular Libertador y Renovación Nacional que postulaban la candidatura del Doctor Juan José Arévalo para presidente de la República, durante el próximo periodo constitucional 1945-1951.** Pág. 8

De acuerdo a lo anterior, es evidente de que el tema de la tributación siempre ha existido y ha estado presente en las distintas épocas, estando marcado por las condiciones políticas, de agricultura, culturales de la población guatemalteca, así también es importante resaltar la evolución que los mismos han tenido, y como se han consolidado, hasta el grado de crear nuevos impuestos para así poder el Estado cumplir con sus finalidades como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.3. La relación jurídica tributaria

La definición de tributo como una rama del derecho público, implica con mayor objetividad el estudio de sus elementos, conceptualizar sus instrumentos y construir con mayor precisión la idea de un concepto amplio que tenga como objeto, el conocimiento de sus diferentes disciplinas que de manera amplia la complementaran y así mismo esta rama tendrá dentro de sus categorías formas de aplicación para el amplio estudio del derecho positivo. Constituye esa relación o vinculo que une al ciudadano con el Estado, creándose por ello, una relación jurídica de una obligación de dar, y coloca al ciudadano como un deudor tributario.

Lo relacionado con el hecho imponible, como nace y se extingue la obligación tributaria, examina cuáles son sus diferentes elementos (sujetos, objetos, fuente y causa, así como sus privilegios y garantías).

El tratadista Giulliani al respecto dice que “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”¹⁰. Es importante resaltar lo acertada que es la cita expuesta, y lo que se puede explicar de lo anterior es la necesidad que existe de tributar para así poder tener servicios públicos gratuitos y en general poder tener una contraprestación como deudores del acreedor al momento que se cumple con el pago de los mismos.

1.3.1. Naturaleza jurídica de la relación jurídico-tributaria

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos, para así poder tener el Estado los recursos suficientes para ejecutar obras, abastecer hospitales, brindar educación, y demás actividades que como tal le corresponden.

1.3.2. Características

La relación jurídica tributaria, tiene las siguientes características:

¹⁰ Fonrouge, Carlos Giulliani. **El derecho financiero tomo I**, Pág. 392

- a) Es un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo.

- b) En términos concretos, consiste en la obligación de dar sumas de dinero y su única fuente es la ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de legalidad e igualdad.

- c) Nace al darse la situación de hecho generador o hecho imponible.

1.4. El sistema tributario

De acuerdo al diccionario, “la palabra sistema proviene del latinsistema que es un modulo ordenado de elementos que se encuentran relacionados y que interactúan entre sí. Se utiliza este concepto tanto para definir a un conjunto de conceptos como a objetos reales dotados de organización”.¹¹ De acuerdo a lo anterior, se puede señalar que cuando se refiere a un sistema tributario se encuentra integrado por el conjunto de los tributos que se han creado dentro de un ordenamiento jurídico determinado y que debe estar inspirado en principios comunes y que constituye por ello, en un medio idóneo para que los ciudadanos cumplan con su deber de sostener las cargas públicas.

¹¹ Diccionario Enciclopédico Espasa. S.A. ESPASA-CALPE. Pág. 344



1.5. Principios tributarios

Los principios tributarios, son los que estipulan la imposición de toda carga contributiva por parte del Estado a sus habitantes, son los lineamientos, directrices por los que se debe regir el sistema tributario de un país, y que derivado de lo que establece la Constitución Política de la Republica de Guatemala, específicamente en el capítulo IV se analizan los siguientes, los cuales pueden ser señalados como fundamentales:

- a) El principio de capacidad de pago, refiere que el ciudadano tenga la oportunidad de soportar la carga tributaria impuesta y que no sobrepase la misma, en cuanto a que por el hecho de pagar impuestos, deje de cumplir sus demás obligaciones es decir, que este tributo debe hacerse después de haber cumplido con sus obligaciones y necesidades de ella, y de su familia.
- b) El principio de equidad y justicia tributaria, este principio tiene relación con la igualdad, por lo cual es de suma importancia analizarlo a fondo, y refiere en forma resumida que todos los ciudadanos deben contribuir con el gasto público que representa el Estado para cumplir sus fines, y que se debe tomar en consideración precisamente la capacidad de pago de los ciudadanos, para que el sistema de tributación sea justo y equitativo.
- c) Principio de no confiscación, indica que se puede gravar la renta generada, pero no se deben gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los

contribuyentes por ejemplo, a vender sus bienes productivos para pagar los tributos.

- d) Principio de legalidad, este principio refiere que el crear impuestos o tributos, es una facultad que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala como tal, siendo nulos ipso jure los creados por demás entidades del Estado, tales como las municipalidades quienes en varias ocasiones han pretendido crear impuestos que afecten a sus habitantes como municipio.

- e) Principio de la prohibición de una doble o múltiple tributación, este principio hace referencia en cuanto a que no se debe gravar dos veces un mismo hecho generador para el pago de los impuestos que afecte al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

1.6. La Superintendencia de Administración Tributaria-SAT-

Es la entidad encargada del control de la administración tributaria y su recaudación; es descentralizada tiene como fin ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria y recaudación de los tributos y/o impuestos, afectos a las personas individuales o jurídicas, mercantiles del país, y las que su ley orgánica le asigna.

Es de suma importancia tener el conocimiento adecuado al respecto de las funciones que por mandato constitucional se le asignan a la Superintendencia de Administración

Tributaria, esto tomando en consideración que dentro de la estructura del Estado es la entidad fundamental para la recaudación de los tributos, y si el funcionamiento de la misma es débil, la recaudación será insuficiente para que se puedan cumplir con las necesidades que el país necesite.

Lo contrario al párrafo anterior sería una recaudación eficiente, esto permitiría que los ministerios, organismos, instituciones y demás entidades estatales pudieran cumplir con sus objetivos primordiales, y así desempeñar a cabalidad los planes de gobierno, cumpliendo así el Estado con su fin primordial que es la realización del bien común.

Teniendo en consideración lo anterior es necesario establecer lo que regula la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en relación al objetivo de dicha institución, pues no es necesario profundizar más allá de lo que se establece en el Artículo 3 de la misma, el cual estatuye lo siguiente: “La Superintendencia de Administración Tributaria tiene como objetivo ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

A continuación se mencionan las funciones más importantes y relevantes de acuerdo al tema que se está elaborando en el presente trabajo:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos

que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;

- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios”.

Entonces en base a las funciones anteriormente descritas es necesario comprender la importancia que dicha entidad tiene en la recaudación tributaria, para lo cual es necesario que las personas que lo dirijan sean honorables y de una trayectoria impecable; esto asegurará que se pueda llegar a las metas trazadas en cada inicio del ejercicio fiscal, logrando así una recaudación eficiente, que pueda cumplir con los objetivos planteados como institución recaudadora de tributos en Guatemala.

1.7. Relación del derecho tributario con el derecho constitucional

El derecho constitucional se constituye en una rama del derecho público que contiene un conjunto de principios, instituciones, doctrinas y normas jurídicas, que regulan y estudian la estructura del Estado dentro del marco de la constitución, la situación del individuo frente al poder del Estado, la organización y funcionamiento de ese poder en sus aspectos fundamentales y las instituciones políticas.

De acuerdo a la anterior definición, se puede señalar que la función del derecho constitucional es asegurar el fin político mediante la aplicación de normas jurídicas, a efecto de garantizar la existencia y bienestar de la persona humana. La vinculación que existe es respecto a que en materia tributaria el Estado tiene la facultad de requerir coercitivamente tributos o impuestos a los ciudadanos, esto se encuentra basado en



normas de carácter constitucional, y que precisamente esa facultad está legitimada de acuerdo a la jerarquía de las normas constitucionales.

El Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Jerarquía Constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales, son nulas ipso jure. Las leyes calificadas como constitucionales requieren para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.”

La Constitución Política de la República es una norma que incorpora los valores y principios esenciales de la convivencia política que conforman todo el ordenamiento jurídico, por ello, todos los poderes públicos y los habitantes del país están ligados a su imperio y el derecho Interno, sometido a su supremacía. De tal manera que las normas ordinarias que regulan, por ejemplo, a la Superintendencia de Administración Tributaria, tienen su fundamento precisamente en normas de carácter constitucional.

Esto nos da la pauta que todo lo que se establece en la Constitución es de carácter obligatorio, y si hablamos de los tributos y contribuciones podemos expresar que son aún más, puesto que es el medio esencial para que el Estado pueda cumplir con todas las obligaciones que le competen para así satisfacer las necesidades primordiales de todos los habitantes, como por ejemplo educación, seguridad, salud, infraestructura vial, y así podemos plasmar muchas actividades que al Estado le compete realizar y cumplir como está establecido constitucionalmente.





CAPÍTULO II

2. El origen de los impuestos, su clasificación y la legislación guatemalteca

El impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, que el Estado obtiene legalmente de los particulares; así tenemos impuestos directos, que son los que gravan los ingresos económicos de los individuos; y los impuestos indirectos, que son los que gravan al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al consumidor final.

2.1. Los impuestos

“Son las prestaciones pecuniarias que el Estado a través de un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma. Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.¹²

Los impuestos “son las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos”.¹³

¹² Molina Fajardo Mario Augusto. **Impuesto sobre la renta diferido**. Pág. 132

¹³ De la Garza, **Ob. Cit.** Pág. 364



Se ha dicho también que impuesto es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado, también se afirma que Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado y como consecuencia a la sociedad y sufrida por el contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero.

En la antigüedad fue una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano y en la actualidad se han convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos económicos y sociales; el impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesario el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes de forma obligatoria y definitiva.

Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. En el primero se identifica al impuesto como una cara que debe ser soportada con el mínimo



de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones.

El Artículo 9 del Código Tributario refiere que “los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Así también el Artículo 11 del mismo cuerpo legal refiere al respecto que “impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Dentro de los impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea el menor posible. La segunda teoría que quizás se pueda referir tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía, un concepto breve que sintetiza bastante este tema se desarrolló como los impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

Haciendo énfasis en lo anterior, y para tener una mejor comprensión al respecto, me encantaría brevemente hacer mención de algunos principios de los impuestos formulados por el economista Adam Smith en el libro V de su famosa obra “una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones” específicamente me gustaría hablar del principio de justicia, certidumbre, comodidad y

economía; dichos principios deberían de sujetarse a todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo.

- Principio de justicia

Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

- Principio de certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso de infracción.

- Principio de comodidad

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. El significado más amplio que puedo decir de ello es que un impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos



que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo paga.

- Principio de economía

Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible, mencionaría un ejemplo tan común, si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios y empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuestos.

2.2. Características de los impuestos

Debe establecerse a través de la ley: el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad, el cual indica que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos”. El pago del impuesto debe ser obligatorio: esta obligación surge de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales; asimismo deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con las circunstancias contenidas en la ley como hecho generador.

Debe ser proporcional y equitativo: la proporcionalidad de un impuesto significa que todos aquellos individuos que van a pagarlo se encuentren colocados en una misma situación y circunstancia, esta radica en que los sujetos pasivos, o sea los



contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos; el cumplimiento de esta característica se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes con más elevados recursos, esto significa que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica; de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción de los ingresos obtenidos que sea equitativo significa que el impacto del impuesto sea el mismo para todos los comprendidos en una misma situación.

Se establece a favor de la administración activa: todo dinero que se pague proveniente de los impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto del Estado. De la definición dada de los impuestos y otras definiciones doctrinarias y legales, encontramos en todas una idea fundamental "la de que el impuesto es en esencia una aportación que deben los miembros del Estado, por un imperativo de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado.

Para otros estudiosos del derecho tributario se establecen otras características tales como una cuota privada, que es coercitiva, que no hay contraprestación y que están destinados a financiar los egresos del Estado, brevemente haré un análisis de cada una



de ellas tomando en consideración varios autores a describir características fundamentales de los impuestos, y para efectos del presente trabajo, es importante citar los señalados por el tratadista De la Garza¹⁴ haciendo énfasis en los siguientes:

- a) Se basan en la legalidad, es decir, que debe estar regulado previamente en la ley para su cumplimiento. Al respecto, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula la legalidad como principio y refiere que “le corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado”.
- b) Los impuestos tienen la característica de ser obligatorios, ya que proviene de la ley como una obligación de los ciudadanos, la cual no debe de faltar y cumplirse como tal, teniendo en cuenta que esto es para su propio bienestar, por cuanto los mismos deben ser utilizados para la subsistencia del Estado.
- c) Son bilaterales, por cuanto existe el Estado como quien los exige para el cumplimiento de sus fines, y también el sujeto pasivo de la obligación tributaria como lo es el contribuyente o el ciudadano.
- d) Deben ser proporcionales y equitativos y estas características se encuentran reguladas en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, cuando establece el principio de capacidad de pago, indicando que “el sistema tributario

¹⁴Ibíd. Pág. 365

debe ser justo y equitativo y refiere que los impuestos deben establecerse atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo”.

2.3. Naturaleza jurídica

El Código Tributario regula en los Artículos 1 y 14 que las relaciones jurídicas tributarias, surgen de los tributos establecidos por el propio Estado y crean un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. De tal manera que la naturaleza jurídica de los impuestos se encuentra basada en la ley y tienen estricto cumplimiento.

2.4. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar cada uno de ellos Cabanellas los define de la siguiente manera: “impuestos directos: el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza; y los impuestos indirectos: el que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos; recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta”¹⁵, esta clasificación de los impuestos es una de las que mayor comentario ha creado en la

¹⁵ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 753

doctrina del derecho financiero, y dentro de ellos tenemos una clasificación muy importante ya que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, personales son aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como por ejemplo el impuesto sobre herencia, legados y donaciones; impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo el impuesto sobre la propiedad.

Así también se encuentran los impuestos directos e indirectos; entre los impuestos directos e indirectos, estriban algunas distinciones, entre ellas:

- a) Son impuestos directos aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión e impuestos indirectos, aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos o repercutirlos sobre otra persona.
- b) Impuestos directos son aquellos que gravan cosas o situaciones duraderas y dan lugar, por tanto, a una obligación periódica tributaria e impuestos indirectos, aquellos que se ligan a acontecimientos pasajeros simples hechos de producción, consumo o cambio, que mientras para los impuestos directos es posible la formación de una matrícula, padrón o registro de contribuyentes, para los indirectos queda excluida esta posibilidad.
- c) Los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, el patrimonio y la renta en el momento de la adquisición, y los

indirectos gravan una manifestación indirecta o mediata de la capacidad contributiva el consumo de la renta, el gasto de la misma.

- d) Impuestos ordinarios y extraordinarios. Esta clasificación corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario. “Los impuestos ordinarios o permanentes, son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, son aquellos que han sido incorporados al sistema tributario de un país en forma permanente, es decir, sin establecer con precisión la fecha de la suspensión de los mismos. Los impuestos extraordinarios o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo; o sea, son aquellos que no se incorporan al sistema tributario en forma definitiva, sino que se establecen por un tiempo determinado, generalmente los impuestos extraordinarios surgen en épocas o períodos de crisis. Como ejemplo de impuesto ordinario, se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado, y como ejemplo de impuesto extraordinario, el Impuesto de Solidaridad”.¹⁶
- e) Impuestos reales y personales. El autor anteriormente citado, también hace referencia a los impuestos reales, diciendo que son aquellos que consideran en forma exclusiva la renta o riqueza, con abstracción de sus condiciones personales, no toma en cuenta la situación personal del contribuyente. Como ejemplo, se puede mencionar el Impuesto al Valor Agregado, donde no considera la capacidad contributiva del sujeto adquirente de los bienes gravados.

¹⁶ González Lemus. José Abraham. **Análisis de la aplicación de los impuestos extraordinarios en Guatemala.** Pág. 63

- f) En cuanto a los impuestos personales, refiere que son los que toman en cuenta las condiciones del contribuyente que condiciona la capacidad contributiva; son los que la ley determina a la persona como contribuyente junto al objetivo, es decir, procuran determinar la capacidad contributiva de las personas físicas discriminando las circunstancias económicas personales del contribuyente. Como ejemplo se puede mencionar el Impuesto sobre la Renta.
- g) “Impuestos por valor o específicos, únicos o múltiples. Los impuestos por valor o ad valorem, son los que se establecen como porcentaje sobre el valor de la unidad gravable, mientras que los impuestos específicos, establecen la cantidad absoluta por unidad imponible. En Guatemala, la mayoría de impuestos es por valor, entre ellos, el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta. Como ejemplo de impuesto específico, se puede mencionar, el Impuesto a la Distribución de Cemento.
- h) Respecto a los impuestos únicos o múltiples, en el primer caso, el impuesto único, es el que cobraría un país como único recurso, derivado del poder de imposición del Estado. En el segundo caso, los impuestos múltiples, por el contrario, son el conjunto de impuestos establecidos en un país, en un momento determinado. En Guatemala, aplica éste último por la diversidad de impuestos vigentes”.¹⁷
- i) El autor ya citado, se refiere dentro de la clasificación que hace a los denominados Impuestos Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos. “Son impuestos fijos,

¹⁷ *Ibíd.* Pág. 70

aquellos que se establecen en una suma invariable cualquiera que fuera el monto de la riqueza involucrada en este. También incluyen la categoría de graduales, porque pueden variar en relación con la base imponible. Los impuestos proporcionales, pueden darse, cuando se mantiene una relación constante entre el impuesto y el valor de la riqueza gravada; y es progresivo, cuando a medida que se incrementa el valor de la riqueza gravada, el impuesto aumenta en forma sistemática y serán impuestos regresivos, aquellos que a medida que va aumentando el monto imponible, va decreciendo la alícuota del tributo. Respecto a lo proporcional o progresivo, ésta es una distinción importante, porque la mayor o menor aplicación de uno u otro tipo de impuesto, determina que el sistema tributario sea regresivo o progresivo”.¹⁸

Respecto a las contribuciones “se definen como, la compensación pagada con carácter obligatoria a un ente público, con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública pero que proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles. Dentro de las clases de contribuciones, se encuentran las siguientes:

- a) Contribuciones sociales: Son los mismos aportes para fiscales que son percibidos por las entidades designadas para prestar servicios de seguridad social, fomentar la enseñanza de los trabajadores, fortalecer la familia, etc.,

¹⁸ **Ibíd.** Pág. 70

b) Contribuciones corporativas: Son los aportes pagados a determinadas instituciones, por servicios específicos, que pueden ser gremiales. Algunas son: Pagos a Cámaras de comercio, Superintendencias y Contralorías;

c) Contribuciones económicas: Son los pagos obligatorios que hacen los contribuyentes y que tienen destinación más o menos específica”.¹⁹

En cuanto a las tasas, estas se refieren a “un tributo con menor grado de obligatoriedad, ya que depende del sometimiento voluntario del particular al decidirse a utilizar un servicio del Estado, que se sabe implica una obligación de pagar y la existencia de un ente público que dará una contraprestación directa a quien paga”.²⁰

Por ello en términos generales y de conformidad con lo expuesto anteriormente en este título puedo exponer que la clasificación de los impuestos más concreta y que se aplica en la actualidad se encuentra plasmada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual se estableció en: impuestos ordinarios y extraordinarios, y que dicha clasificación se derivó al ámbito temporal de validez que puede ser permanente y transitorio; como ejemplo de impuestos ordinarios se pueden mencionar algunos, siendo estos el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, impuesto sobre productos financieros, entre otros. Así también de los impuestos

¹⁹ <https://www.gerencie.com>. **Los impuestos y su clasificación.** (Consultado: 2 de junio de 2015)

²⁰ **Ibid.**

extraordinarios se pueden mencionar: el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz e impuesto de solidaridad.

2.5. Los principios en materia de impuestos

De acuerdo al autor Raúl Rodríguez Lobato señala una serie de principios que inspiran a los impuestos o tributos, y estos son “el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad, así como el de economía”²¹, los cuales se explican a continuación:

- a) El de justicia, que se refiere a que es una obligación de los habitantes de un país contribuir al sostenimiento del Estado en el caso de que cumple una función social para lograr el bienestar común, y que en base a la equidad le corresponde entonces a todos los contribuyentes por igual el de cumplir este fin.
- b) El principio de certidumbre: Se refiere a que debe existir seguridad en el monto, tipo, cantidad, etc., de los tributos que debe pagar el ciudadano o contribuyente.
- c) El de comodidad que se refiere que todo impuesto debe recaudarse en una época que sea más probable de cancelarlo sin muchas dificultades los contribuyentes, como por ejemplo, en el caso cuando se cancela a todos los trabajadores la prestación del bono catorce en el mes de julio de cada año.

²¹ Derecho fiscal. Pág. 62

d) El de economía, que se refiere a que los impuestos se deben fijar en función de la utilidad que conlleva y en proporción con la capacidad económica de los contribuyentes.

2.6. El hecho generador

El hecho generador se debe entender como “aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer. El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado”.²²

Se debe entender, además, que una obligación tributaria es el vínculo jurídico que nace de un hecho o acto al que la ley establece la obligación de la persona física o jurídica, de realizar el pago de una prestación pecuniaria.

El Código Tributario de Guatemala en el Artículo 31 se refiere al hecho generador e indica que: “El presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Para Héctor Villegas, analizando la importancia del hecho generador, dice: “debe estar descrito por la norma legal de forma completa, para

²² www.derechotributario.com.thlm. **El hecho generador o imponible**. (Consultado: 5 de junio de 2015)

determinar con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias, sustanciales”.

Es importante resaltar en el presente apartado que dentro de la norma tributaria se debe tener claro y concreto cuales son las situaciones que generen la obligación de contribuir con los tributos al Estado de Guatemala, esto tiene como finalidad tener una certeza jurídica tributaria de quien y quienes están obligados a contribuir al fisco de forma ordinaria y sin excusa alguna.

2.7. La extinción de la obligación tributaria

De conformidad con el Artículo 35 del Código Tributario de Guatemala, en materia tributaria además del pago existen legalmente otras formas de extinción de la obligación tributaria, tales como: la compensación, confusión, condonación o remisión, prescripción.

- a) El pago: De conformidad con el Artículo 36 del Código Tributario de Guatemala, “el pago constituye la forma ordinaria de extinguir la obligación tributaria”; es la principal, porque lo que el Estado persigue es obtener recursos. El pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia tributaria es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen absolutamente de la ley y no por acuerdo de voluntades.

- b) Confusión: Esta forma de extinción de las obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de las obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.
- c) Compensación: Compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra, es pues un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta; así diremos quién debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación sigue siendo deudor de esta en el exceso.
- d) Condonación y remisión: Se habla de condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley, la condonación o también llamada remisión es una figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La Condonación procede solo en casos especiales.
- e) Prescripción: Consiste en la extinción de la obligación tributaria por el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el



acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente, o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la administración fiscal hubiere exigido el pago.

2.8. Marco jurídico

De acuerdo al principio de jerarquía normativa, se parte de lo que la Carta Magna refiere al respecto de los impuestos o tributos. En los Artículos 1 y 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala se indica que “El Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”, y esto significa que derivado de la obligación legal que tiene el Estado, se debe atender fundamentalmente los servicios esenciales públicos, como la salud, educación, seguridad, vivienda, administración de justicia, actividades que sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

Aparte de lo anterior, en el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “son deberes de los guatemaltecos, entre otros, el contribuir con los gastos públicos, en forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes”. También le otorga funciones al Congreso de la República de Guatemala, cuando se indica que: tendrá las funciones de: “decretar, reformar y derogar las leyes”. Con estas atribuciones, el Congreso crea por medio de ley o decreto los impuestos del país, siendo éstos comúnmente “ordinarios y extraordinarios”.



Así también la Ley del Organismo Ejecutivo, contenida en el Decreto 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, indica que al “Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado”, o sea, le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar las rentas e ingresos que debe percibir el gobierno, y cuando se trata específicamente de los tributos, le corresponde el control, recaudación y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra contenida en el Decreto 26-92 del congreso de la República el cual contiene reformas, así como el Decreto 10-2012 que se refiere a la Ley de Actualización Tributaria y los reglamentos que más adelante se analizan.





CAPÍTULO III

3. Figuras jurídicas laborales y administrativas que intervienen en el proceso de retenciones aplicable a los empleados y funcionarios públicos

Dentro de la legislación guatemalteca es importante determinar los tipos de empleados y funcionarios públicos que existen, haciendo énfasis en los diputados al Congreso de la República de Guatemala, puesto que no se tiene con certeza si pertenecen a la clasificación de empleados públicos o de funcionarios públicos, ya que como se analiza a continuación, la misma Constitución Política de la República de Guatemala les da la característica de dignatarios de la nación, y en si lo que se pretende es tener una razón lógica si ellos como dignatarios de la nación están obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, tal como lo hacen los demás funcionarios y empleados públicos, esto a través de los procedimientos estipuladas dentro de la ley de la materia.

3.1. Principales figuras laborales y administrativas en el Estado

Las personas afectas al Impuesto Sobre la Renta son las personas individuales, las jurídicas, y los entes o patrimonios. Pueden ser nacionales, extranjeros, residentes o no. De acuerdo a lo anterior, en el Artículo 3 de la Ley de Actualización Tributaria, se establece: “quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional...”, estas personas o entidades, deben pagar este impuesto en base a tres



categorías de rentas que regula el Artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria, “se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

- 1) Las rentas de las actividades lucrativas
- 2) Las rentas de trabajo
- 3) Las rentas de capital y las ganancias de capital

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro”.

El sujeto activo de dicho impuesto es el Estado, quien es el ente público titular del derecho de crédito de dicho monto de dinero que corresponde al impuesto gravado.

En cuanto al sujeto pasivo, como lo indica el Artículo 12 de la Ley de Actualización Tributaria, “son los contribuyentes”, es decir, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

En cuanto al objeto, refiere la misma ley, que para los efectos de la ley, son los sujetos del impuesto, los entes, patrimonios o bienes que se refieren a continuación, se consideran como sujetos del Impuesto Sobre la Renta: los fideicomisos, los contratos en participación, las copropiedades, las comunidades de bienes, las sociedades



irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, la gestión de negocios, los patrimonios hereditarios indivisos, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

En general, los obligados del impuesto sobre la renta, son todas las personas individuales que cumplan la mayoría de edad (18 años), al obtener su documento personal de identificación deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado para que la administración tributaria les asigne Número de Identificación Tributaria (NIT), aún cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más impuestos vigentes. La Superintendencia de Administración Tributaria en coordinación con el Registro Nacional de las Personas, deberá establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria (NIT) y la extensión de la constancia respectiva se efectúe en forma simultánea a la entrega del documento personal de identificación.

Esta coordinación entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Registro Nacional de las Personas hace que exista una fiscalización tributaria que permite tener un control de que cantidad de ciudadanos podrían tributar al momento de adquirir un empleo digno y remunerado de la forma como se establece en las leyes laborales, haciendo percibir al estado mejores ingresos que contribuyan al erario público, y por ende hacia una mejor adquisición de recursos para el cumplimiento de sus obligaciones como tal.

Cabe mencionar que existen otros sujetos dentro del procedimiento de retención de los tributos, que son los agentes de retenciones y percepciones que tienen la función de adelantar la recaudación. Pero las mismas se utilizan de diferentes formas y para distintos comprobantes. El agente de retención es quien por ser deudor o por el ejercicio de una función pública, una actividad, un oficio o una profesión se halla en contacto directo con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede amputar la parte de la misma que corresponde al fisco en concepto de impuesto, ingresándola a la orden de ese acreedor.

3.2. Funcionario y empleado público

Relacionado a este tema, se debe hacer referencia de forma inicial y primordial a la administración pública, la cual jamás podría concebirse sin el elemento humano, pues es componente básico, elemental y fundamental en toda clase de actividades, ya que todos los recursos susceptibles de mejorar o acrecentar son de esta índole, y todo lo demás podría incluirse dentro del campo de la mecánica.

Explicando de forma general lo relativo a funcionario y empleado público, se puede establecer lo siguiente: es toda persona que desempeña una función o servicio, por lo general público. El diccionario de la lengua española de la real academia se inclina por la acepción siguiente: “Equiparación de funcionario con empleado público”.²³ Así también, debe hacerse referencia a que en épocas memoriales cuando el Estado surgió

²³ Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española de la real academia.** Pág. 1,005.



dentro de la sociedad, siempre se necesitó de la intervención de la persona física, para poder manifestarse como entidad jurídica y cumplir con sus fines.

Para tener una mejor comprensión del significado de funcionario o empleado público, es importante resaltar que dicho ente, como persona jurídica, requiere de personas físicas que manifiesten su voluntad, y éstos se relacionan directamente con los órganos administrativos, constituyéndose en titulares de los mismos y asumiendo el ejercicio de las facultades que se encuentran dentro de la esfera de su competencia. Así también, han existido a través de la historia múltiples definiciones respecto de lo que debe entenderse por dicho vocablo, que en algún momento a creado confusión con relación a otro de los elementos humanos que intervienen en la administración pública, siendo ellos los servidores públicos, de tal forma que se les ha considerado como sinónimos, es por ello que se considera fundamental explicar y tomar en consideración distintos aspectos en relación al tema indicado, esto con la finalidad de individualizar cada definición y característica que reviste a ambos, para con ello diferenciarlos.

Refiriéndose a las dos clases de personas que ocupan cargos públicos, tal es el caso del funcionario y del empleado público, en forma usual se han expuesto distintas opiniones, que ha tenido como finalidad hacer la distinción que se pretende, para tal efecto exponiéndolos de la siguiente manera:

- Por la duración del servicio: Indicando que los funcionarios son designados para un tiempo determinado, o sea, que se podría indicar que sus funciones son de carácter temporal; a esta exposición se le objeta que hay cierto número de servidores

públicos con categoría de funcionarios públicos, que también ejercen sus atribuciones de manera permanente, lo que constituye una carrera administrativa en este sector.

- El que hace énfasis en el salario: Al tomar como anónimas la contraprestación que cada uno recibe por sus servicios, estableciendo que los funcionarios pueden ser honoríficos y los empleados públicos serán recompensados; este juicio no es aceptado, porque contradice el principio constitucional de que todo servicio debe ser remunerado, el fundamento de ello está contemplado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 102 literal b), el que preceptúa: “Todo trabajo será equitativamente remunerado, salvo lo que al respecto determine la ley”; también en el Código de Trabajo, en el Artículo 88 estipula: “Salvo las excepciones legales, todo servicio prestado por un trabajador a su respectivo patrono, debe ser remunerado por éste y, en tal sentido, todos los funcionarios reciben una remuneración por los servicios que prestan”.
- Una tercera posición que se centra en la naturaleza pública o privada de la relación jurídica: esta tendencia ha sido impugnada, en virtud de que las normas reguladoras de las relaciones entre funcionarios y empleados públicos con el Estado, son cánones de derecho administrativo, es decir de derecho público.
- La cuarta postura atiende al texto jurídico, que establece sus atribuciones en la Constitución Política de la República de Guatemala y las de los empleados estarían contempladas en los reglamentos internos de las determinadas instituciones y



organismos públicos del Estado. A ésta se le señala de ser un juicio formal y que, por otra parte, no resistiría su fundamento ante la circunstancia de que no hay ningún obstáculo para que mediante disposiciones reglamentarias se fijen facultades a los funcionarios o a la inversa, así también que en los textos legales hayan normas que determinen potestades a los empleados públicos.

- Por último existe un punto de vista, que sostiene que los primeros tienen poder de decisión y de mando, en tanto, que los segundos serían meros ejecutores y auxiliares: Esta consideración es la más adecuada, en virtud que la misma puede complementarse con el planteamiento de que los titulares tienen una calidad delegada; es decir, que manifiestan la voluntad de la administración, así como que ellos son los intermediarios entre ésta y los particulares.

En relación a lo abordado con antelación, se puede inferir que el burócrata supone un mandato legal, el que crea una relación externa y, a su vez, otorga a quien dirige un carácter representativo. El rango representativo de los funcionarios los coloca como intermediarios entre el Estado y los particulares y como jefes de los empleados bajo su subordinación, en el ejercicio de las funciones que tiene asignadas. Para Calderón Morales, los funcionarios públicos son: “las diferentes personas físicas que se encuentran a cargo de los órganos administrativos, los que pueden ser por elección popular o bien por nombramiento, de acuerdo al sistema del Servicio Civil, los que

pueden ser: Presidente, vicepresidente, ministro de estado, director general, concejo municipal, alcalde, etc.”²⁴

Los criterios ya expuestos, el análisis anterior, así como la explicación respectiva, constituyeron un apoyo doctrinario, jurídico y técnico en referencia a la clasificación sostenida por Chicas Hernández y otros juristas en el ámbito del derecho administrativo. En la legislación guatemalteca se reconoce la existencia de estas dos categorías de individuos, los que ocupan cargos públicos, al encontrarse disgregados en diferentes cuerpos legales, citándolas a continuación, en el orden que se considera apropiado para el estudio individualizado concerniente:

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 154 regula: “Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido alguno”. Así también, en el Código Penal en su capítulo dos preceptúa: “De los delitos cometidos por funcionarios o por empleados públicos”; esto último, se encuentra en sus Artículos del 418 al 438. Es dentro de la Ley de Servicio Civil, que a criterio personal se encuentra normado de forma específica lo relativo a lo que se debe entender por funcionario y empleado público.

Es así que el Acuerdo Gubernativo 18-98 del Congreso de la República de Guatemala, contiene el Reglamento de la Ley de Servicio Civil, del Decreto número 1748 del Congreso de la República, denominada Ley de Servicio Civil, el que dispone en su Artículo 1: “Servidores públicos. Para los efectos de la ley de Servicio Civil y el presente

²⁴ Calderón Morales Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I**. Pág. 23.

Reglamento, se consideran como servidores públicos o trabajadores del Estado los siguientes:

- a) Funcionario público: Es la persona individual que ocupa un cargo o puesto, en virtud de elección popular o nombramiento conforme a las leyes correspondientes, por el cual ejerce mando, autoridad, competencia legal y representación de carácter oficial de la dependencia o entidad estatal correspondiente;
- b) Empleado público: Es la persona individual que ocupa un puesto al servicio del Estado en las entidades o dependencias regidas por la Ley de Servicio Civil, en virtud de nombramiento o contrato expedidos de conformidad con las disposiciones legales, por el cual queda obligada a prestar sus servicios o a ejecutar una obra personalmente a cambio de un salario, bajo la dirección continuada del representante de la dependencia, entidad o institución donde presta sus servicios y bajo la subordinación inmediata del funcionario o su representante. No se considerarán funcionarios o empleados públicos, aquellos que sean retribuidos con honorarios por prestar servicios técnicos o profesionales conforme a la Ley de Contrataciones del Estado”.

En lo concerniente a la definición legal de funcionario público, ha de indicarse que no existe una unanimidad en cuanto a su significado, el Código Penal estipula en sus disposiciones generales, lo siguiente, Artículo 1. “Para efectos penales se entiende: 1º. ... 2º. Por funcionario público: Quien por disposición de la ley, por elección popular o



legítimo nombramiento ejerce cargo o mando, jurisdicción o representación, de carácter oficial”.

De igual manera, se hace mención de lo que establece el Decreto número 89-2002, Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, Artículo 3. Indica: “Funcionarios públicos: Para los efectos de la aplicación de la presente ley, se consideran funcionarios públicos todas aquellas personas a las que se refiere el Artículo 4 de la misma, sin perjuicio de que se les identifique con otra denominación”. En el Artículo 4, estatuye: “Sujetos de responsabilidad. Son responsables de conformidad con las normas contenidas en esta ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico vigente en el país, todas aquellas personas investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas, especialmente: a) Los dignatarios, autoridades, funcionarios y empleados públicos que por elección popular, nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo presten sus servicios en el Estado, sus organismos, los municipios, sus empresas y entidades descentralizadas y autónomas”.

El Artículo 7 del cuerpo legal citado, establece: “Funcionarios Públicos: Los funcionarios públicos conforme los denomina el Artículo 4 de esta ley, están obligados a desempeñar sus deberes, atribuciones, facultades y funciones con estricto apego a la Constitución Política de la República y las leyes. En consecuencia, están sujetos a responsabilidades de carácter administrativo, civil y penal por las infracciones, omisiones, acciones, decisiones y resoluciones en que incurrieren en el ejercicio de su cargo”.



La definición general de servidor público que puede proporcionarse en torno al vocablo referido, habiendo observado lo expuesto con antelación, y lo que a mi criterio es lo que concluyo es la siguiente: Es el que planifica, decide y ejecuta; es decir, es parte del elemento necesario para que una administración estatal funcione y de esa forma cubrir de esa manera las necesidades sociales, ocupando un cargo por elección popular o nombramiento, ejerciendo mando, autoridad, competencia legal y representación de carácter legal.

Lo expuesto conlleva a jerarquizar los funcionarios de la siguiente manera:

- a) Superiores: Que son los que deciden y dan órdenes, estos pueden ser electos o nombrados. Por ejemplo, el presidente, vicepresidente, ministros, secretarios, gobernadores.
- b) Intermedios: Coordinan la ejecución de las instrucciones del superior, son nombrados por confianza. Verbigracia el director de tránsito, director de la policía nacional civil, director de caminos.
- c) Inferiores o servidores públicos: Que se encuentran en el servicio civil del Estado. Como los policías, secretarias u oficiales.

3.3. Naturaleza jurídica de la relación que existe entre el Estado, funcionarios y los empleados públicos

Para explicar de forma apropiada la dependencia o relación que existe entre el Estado y las personas que prestan sus servicios al mismo, es oportuno abordar las diferentes catalogaciones existentes en relación a este tema, llegándose en definitiva a aceptar dos posiciones, las que parten de distintos puntos de vista, con las que se ha pretendido justificar dicha correlación:

- a) Contractual: Sostiene que el acuerdo que se da entre el Estado y sus trabajadores es típicamente laboral.

- b) Estatuaría: Esta posición indica que, al incorporarse el funcionario o empleado público al servicio del Estado, este entra en una situación de derecho objetivo preexistente, o sea, se somete a un régimen jurídico que establece sus atribuciones, sus derechos y obligaciones; se ubican, en una posición en la que quedan sometidos a un estatuto creado concretamente por el país, esto en virtud de una ley o bien mediante disposiciones reglamentarias.

De tal cuenta, se puede afirmar que el último discernimiento expuesto es el más aceptado, en cuanto a determinar la naturaleza jurídica de la relación de prestación de servicios que se establece entre el Estado y los funcionarios y empleados públicos.

3.4. Formas de ingreso de los funcionarios y empleados públicos a la función pública según la doctrina

Para tener una mejor comprensión de esta exposición, se clasificarán en dos formas. La primera se denomina histórica, la cual se escinde así:

- Herencia: Que permitía que los cargos públicos fueran hereditarios.
- Venta: Que establecía que el que pagaba tenía derecho de optar a la plaza.
- El arrendamiento: Indicaba que el mando se daba en arrendamiento.
- El sorteo: En ésta el puesto era sorteado entre varias personas y el favorecido era quien lo ocupaba.

La segunda, que en el presente es la aceptada y empleada en Guatemala, la cual es denominada actual, misma que se divide en las siguientes:

- Por elección: Mediante este mecanismo se ocupan aquellos puestos de carácter representativo y político. Acá son los propios ciudadanos quienes integrando un cuerpo electoral, del cual seleccionan a la persona que ha de asumir determinada comisión. Es utilizado para la escogencia de los funcionarios de mayor importancia, y es así que por votación directa se elige al presidente y vicepresidente de la república, los diputados al Congreso de la República, alcaldes y demás miembros de las corporaciones municipales, y mediante elección indirecta, o sea, elegidos por el organismo legislativo, de acuerdo a la nómina que se emita por una comisión de postulación, se nombran entre otros, a los magistrados de la Corte Suprema de

Justicia y de apelaciones, tribunal de lo contencioso administrativo, de cuentas y de conflictos de jurisdicción.

- Por nombramiento: La cual es la designación que hace una autoridad competente en forma unilateral para llenar un cargo público, éste puede ser libre o condicionado.

En cuanto el primero ha de indicarse que la autoridad solamente tiene en cuenta requisitos mínimos como son: La edad, nacionalidad, parentesco entre otros. El segundo, requiere el cumplimiento de determinado procedimiento para la incorporación de la persona al servicio de la administración, tales como exámenes, período de prueba, adiestramientos.

- Por contratación: Es de carácter excepcional, encontrándose especialmente cuando se trata de profesionales.

De lo expuesto se puede partir que la doctrina, da la herramienta necesaria para que el Estado como tal conozca los mecanismos necesarios para tener un control eficiente relacionado con la contratación de servidores públicos, así como los que ingresan al mismo por elección popular o nombramiento, haciendo los procedimientos necesarios para un buen manejo, control y eficacia en la administración del personal estatal.

3.5. Formas de ingreso a la administración pública según la legislación guatemalteca

La Ley del Servicio Civil Decreto número 1748 en su Artículo 4, al plasmar la definición del servidor público, también indica las formas de ingreso a la administración al preceptuar: “Servidor público. Para los efectos de esta ley se considera servidor público, la persona individual que ocupe un puesto en la administración pública en virtud de nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido, mediante el cual queda obligada a prestarle sus servicios o a ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata de la propia administración pública”.

Dentro del análisis que se puede establecer en relación al párrafo anterior, se debe mencionar principalmente que el nombramiento es la decisión que declara a una persona individual titular del puesto o del cargo, dictada por la autoridad competente o cualquier otro funcionario facultado por delegación. Es claro que dicho encargo, es la base fundamental para que el adscrito tome decisiones, y éstas a su vez generan derechos, obligaciones, responsabilidades, privilegios y prerrogativas, establecidos en el ordenamiento jurídico desde la ley superior, como es la Constitución Política de la República, así como en leyes ordinarias, como las antes indicadas; además, la Ley del Organismo Ejecutivo, Ley de Salarios de la Administración Pública, Manual de Puestos y Salarios de la Administración Pública y reglamentos orgánicos, entre otras.

Así también cabe mencionar lo que establece el Decreto 36-2016, Ley de Servicio Civil del Organismo Legislativo, en relación a la definición trabajador del Organismo Legislativo, la cual se encuentra regulada en el Artículo 4 de la siguiente forma, “Personal permanente del Organismo Legislativo. Es personal permanente toda persona individual que en virtud de nombramiento mediante proceso de oposición adquiera relación laboral por tiempo indefinido, por el cual queda obligada a prestar sus servicios a cambio de un salario, bajo la dependencia continua y dirección inmediata del Organismo Legislativo, a través de sus jefes inmediatos y por medio de la Junta Directiva, de conformidad con lo dispuesto en la presente ley, su reglamento y manuales correspondientes”.

En el apartado anterior, se hizo referencia de lo que debía entenderse por funcionarios públicos y empleados públicos, encaminándonos a establecer las generalidades pertinentes, entre las cuales se encuentran las decisiones tomadas a partir de su mandato o designación como tal. En ese orden de ideas, es necesario resaltar que si bien el ejercicio del cargo lleva consigo poder, derechos, privilegios y prerrogativas, también se establecen obligaciones y responsabilidades; dentro de las cuales una de las más relevantes es la de cumplir con la tributación, la cual es de carácter obligatorio e inobjetable.

3.6. Dignatario de la nación

Para continuar con la realización del trabajo de investigación que se desarrolla, se debe de entender a simples rasgos cual es el significado de la palabra dignatario, para lo cual

se procede conforme se ha establecido en distintos textos y citas electrónicas, expresando la aclaración que no existe una definición amplia y que sea comprensible en su totalidad. Una definición simple es la siguiente, “Dignatario es la persona que ocupa un cargo o puesto de mucha autoridad, prestigio y honor”²⁵.

Otra definición que considero es aceptable para el presente trabajo es la siguiente, “Es una persona que desempeña una dignidad, independientemente de que tenga o no tenga mando”²⁶; es importante hacer la siguiente aclaración, y es que en ocasiones se emplea de forma incorrecta como sinónimo de mandatario, para lo cual se deja claro que no debe de haber confusión entre ambas palabras, puesto que no significan lo mismo. Un mandatario es “una persona que ocupa por elección un cargo muy relevante en la gobernación y representación del estado, y, por extensión, quien ocupa este cargo sin haber sido elegido”²⁷.

Tomando en consideración las definiciones que anteceden, es importante resaltar que los que son nombrados dignatarios de la nación dentro de la legislación guatemalteca son los diputados al Congreso de la República de Guatemala, a quienes la Constitución Política de la República de Guatemala le designa tal calidad, esto conforme el Artículo 161, el cual regula que “los diputados son representantes del pueblo y dignatarios de la nación”. Por su parte el Artículo 53 del Decreto No. 63-94 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Organismo Legislativo, establece que “los diputados al

²⁵ Diccionario Manual de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

²⁶ <http://www.wikilengua.org/index.php/dignatario>. (Consultado: 29 de julio de 2015)

²⁷ Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española. Edición impresa: ISBN 978-84-239-6814-5.

Congreso de la República son dignatarios de la nación y representantes del pueblo, y como tales, gozan de las consideraciones y respeto inherentes a su alto cargo”. En general dignatario es el que tiene calidad de digno; y representante es el que ostenta una representación de cualquiera de las especies definidas tales como mandatario o apoderado.

De lo anterior, se concluye que diputado o dignatario de la nación es la persona nombrada por elección popular para integrar el Congreso de la República por cierto tiempo, para representar al pueblo, dictar las leyes, así como crear o suprimir impuestos, sin olvidarnos de la función de fiscalización de la actuación de los funcionarios públicos y el gasto de los recursos públicos.

3.6.1. Características

Un diputado o dignatario de la nación se caracteriza por ser la persona electa popularmente para integrar el Congreso de la República, durante un período previamente establecido, el cual según la Ley Electoral y de Partidos Políticos es de cuatro años, con el propósito de representar al pueblo, dictar las leyes; así también con funciones de fiscalización y de control, no olvidando una característica fundamental y es la de crear o suprimir impuestos, los cuales deben de ser de observancia obligatoria, esto con el fin de proveer de recursos al estado para que éste cumpla con su función primordial que es la realización del bien común.



CAPÍTULO IV

4. Principio de igualdad constitucional en la aplicación de régimen de retenciones efectuadas del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos de los dignatarios de la nación

El contenido de este capítulo, se plasma con el estudio y análisis al principio de igualdad, legislación comparada, el régimen de retenciones en el caso de los funcionarios públicos y en sí, la forma en que este régimen violenta al principio de igualdad constitucional; así también se presenta la propuesta de solución a la problemática planteada.

4.1. La igualdad

Para continuar con el desarrollo de la investigación, es importante dejar en claro que la igualdad como condición para lograr la libertad personal, es decir el desarrollo como tal de los seres humanos, es algo que se ha visto en cierto punto truncado en la realidad que actualmente vive Guatemala. Es notable que las diferencias esenciales entre las personas no dependan del acceso igualitario a los bienes materiales y espirituales; sin embargo, tener mínimos razonables que garanticen el acceso universal a los beneficios sociales, condiciona favorablemente el desarrollo individual y de la diversidad que es inherente a todo ser humano, y es esta aproximación la que conduce a entender la vida

como un ámbito social solidario, compartido, en donde con el esfuerzo de todos es posible el beneficio individual.

Por eso es importante corregir ese abismo de desigualdades existente en Guatemala, que hace que el desarrollo de las personas según el origen social, étnico, económico, geográfico, entre otros, sea limitado en la prestación de servicios que son fundamentales para el desarrollo de una sociedad; mientras mayor es la desigualdad, menores espacios existen para asegurar la finalidad del Estado como tal, por tal motivo lo expuesto trata de que exista una igualdad social como condición básica para construir una sociedad justa y libre.

4.2. El principio de igualdad

Cuando se habla de igualdad, automáticamente se piensa en equidad, y formalmente este principio se encuentra establecido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando indica que “todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”.

Se ha entendido como principio, como derecho, sin embargo, el significado es el mismo, un trato igual a situaciones similares. Cuando se enfoca este principio en el

ámbito tributario, se interpreta como un principio que debe tomarse en cuenta, y tiene una relación con el principio de capacidad de pago. En este aspecto, se debe comprender que todos los ciudadanos, como tal, tienen el deber constitucionalmente establecido de contribuir a sostener el Estado, y por ello, todos son iguales para el Estado al momento de pagar los tributos; por lo general la mayor parte de guatemaltecos al cumplir la mayoría de edad, el mismo adquiere ese compromiso con el Estado de Guatemala en ser un contribuyente mas para el erario nacional, teniendo clara su obligación al momento de ser contratado por determinada empresa o institución pública.

El autor Manuel Ossorio, nos indica que por igualdad debe entenderse “como conformidad de una cosa con otra en naturaleza, calidad o cantidad...”²⁸ el mismo autor manifiesta que “se ha dicho que la verdadera igualdad consiste en tratar desigualmente a los desiguales”²⁹; en tal sentido La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 4, establece que “en Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”.

La igualdad como tal debe de ser aplicada también dependiendo a la economía de los sujetos obligados, esto en sí hace que el que tiene más o perciba más recursos por decirlo de esa forma, debe de pagar en mayor proporción al fisco; y por ende el que tenga ingresos menores su obligación con el fisco debe de ser mínima, en ese orden de

²⁸ **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 470

²⁹ **Ibid.**

ideas se equipara la igualdad como tal, haciendo que todos contribuyan de acuerdo a sus posibilidades económicas.

Esta igualdad también debe considerar el principio de que debe ser igual lo que exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y precisamente se sustenta en el principio de igualdad, sin embargo, como se analizará más adelante estas circunstancias no son precisamente así, cuando se analiza lo que sucede con el pago del impuesto sobre la renta, las exenciones y el pago de impuestos por parte de los dignatarios o sea los diputados al Congreso de la República.

Al respecto, el tratadista Rodolfo R. Spisso, citado por Molina Fajardo indica que: “El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva”.³⁰

Como conclusión de lo que el autor quiso expresar en el párrafo anterior, se resalta que los contribuyentes deben de cumplir con su obligación tributaria de acuerdo a sus posibilidades económicas, haciendo que el Estado tenga la consideración necesaria con los sujetos que menos tienen, teniendo escalonada una tabla específica de

³⁰ Op. Cit. Pág. 201



retenciones de acuerdo a la capacidad económica de los sujetos afectos a la tributación.

Cabe señalar que se ha discutido en distintos foros el tema del principio de igualdad, y consideración la sentencia dentro del expediente 287-93, de la Corte de Constitucionalidad, cuando indica en uno de sus apartados que: "...en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. "La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias", pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Siguiendo con el contenido del párrafo anterior, "Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado". "...el principio de igualdad cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos



de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona.

En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone.

El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia del veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco dictada en el expediente 167-95, criterios que se han sustentado en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002”

Luego del análisis del principio de igualdad, cabe señalar que juntamente con el de capacidad de pago, también se encuentra en congruencia el principio de legalidad. Según el autor Álvaro Rodríguez Bereijo “es el principio básico del estado de derecho”. En su formulación más genérica constituye la plasmación científica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el parlamento. Este principio encuentra su fundamento en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Además, conviene señalar también el principio de justicia y equidad el cual se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, esto en proporción a su capacidad económica, esto significa en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional. Este principio tiene su fundamento en lo que establece el Artículo 135, inciso d) y en el Artículo 243, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

De acuerdo al principio de igualdad, legalmente lo que se pretende con dicha figura es que todos los servidores públicos, no importando su calidad dentro de la administración pública puedan contribuir al fisco sin distinción o preferencia alguna, tomando en consideración el beneficio que sería para el Estado la aplicación de dicha figura constitucional.

4.3. Legislación comparada

Los países latinoamericanos han pasado por numerosas reformas fiscales, pero un repaso rápido muestra que en diferentes momentos han predominado distintas iniciativas, desde la década de los sesentas se centraron en aumentar la recaudación, en comparación con el resto del mundo los sistemas fiscales latinoamericanos tienen características llamativas, y en relación al tema principal del trabajo que expongo presento una síntesis de la legislación de México, Honduras y Ecuador, con su análisis

respectivo para una mejor comprensión, y así tener una idea de cómo poder solucionar la problemática planteada.

4.3.1. República de México

En este país, existe una ley fiscal, que no hace ninguna distinción entre los contribuyentes, incluyendo al presidente de la república, y tomando en cuenta los altos salarios que devengan tanto el presidente, vicepresidente, y en general, diputados al congreso y otros altos funcionarios, la tasa de pago del Impuesto Sobre la Renta es del treinta por ciento del total de su salario: Se señala en un apartado de dicha ley que “en este caso el presidente es empleado del Poder Ejecutivo, a pesar de lo que dirige. Esto como el resto de los funcionarios, está sujeto a las condiciones fiscales igual que cualquier otro contribuyente, y dependiendo del nivel de salario pagaría el impuesto”.³¹

Haciendo un análisis de lo anterior se puede constatar que existe igualdad en cuanto a los funcionarios de alto nivel político e institucional, lo que viene a permitir que el Estado mexicano pueda agenciarse de fondos suficientes a través de la tributación para cumplir con sus obligaciones como tal, no haciendo distinción alguna que sea preferente a determinado funcionario o empleado público, en este contexto hasta el mismo presidente de la república mexicana es afecto a la tributación que corresponde; o en este caso a cualquier dignatario de la nación, tal como sucede en el país.

³¹ <https://www.pdlmx.com>. **Poder legislativo federal**. (Consultado: 2 de junio de 2015)

4.3.2. Honduras

En este país, por ejemplo, se encuentra un marco normativo que se define como Ley de Equidad Tributaria, y dentro del fundamento de la misma se encuentra precisamente equiparar la desigualdad que en leyes fiscales, existentes, y los aspectos a resaltar de esta norma, se encuentran los siguientes:

- a) Tiene como fundamento, lo que indica la norma cuando establece que para afianzar la equidad del sistema impositivo y aumentar la base tributaria, es imprescindible disminuir la brecha de incumplimiento en la percepción de los impuestos, por lo que se hace necesario ejercer control sobre las operaciones relacionadas con dichos impuestos, efectuadas por los contribuyentes o responsables.
- b) A través de este marco normativo, se reforman varias leyes fiscales, como la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c) Se crea un impuesto sobre producción y consumo, y el denominado impuesto sobre la tradición de inmuebles a título oneroso. De acuerdo a esta norma, refiere que este impuesto se pagará sobre el valor catastral o sobre el valor asegurado, el que sea mayor, cuando su precio de compraventa sea mayor, cuando su precio de compraventa sea inferior a dicho valor. Cuando no existiere valor catastral o de seguro, se pagará sobre el valor declarado. Si dentro de seis (6) meses se

resolviere o rescindiere el contrato por causa justa, el valor del impuesto será devuelto al interesado previa solicitud.

- d) También como algo fundamental, se establecen los productos que se encuentran exentos sobre el impuesto de ventas, y que se refieren a la canasta básica

De acuerdo al apartado anterior, en mi opinión considero que en la Ley de Equidad Tributaria que fue aprobada en Honduras, es de suma importancia para la adquisición de recursos económicos como tal, ya que se establece la igualdad necesaria para que un país se desarrolle de una forma adecuada y sin inconvenientes que puedan obstaculizar un buen funcionamiento en pro y beneficio de la sociedad hondureña, puesto que como se establece se busco que las personas, funcionarios, empleados y dignatarios del Estado hondureño que perciben un salario digno puedan contribuir al mismo de acuerdo a su capacidad económica de pago, esto se entiende como el que percibe mas, contribuye de forma amplia, mientras que el que percibe menos contribuye de una forma más discreta, esto hace que el derecho de igualdad sea para todos los contribuyentes.

4.3.3. República de Ecuador

Es prudente mencionar que en este país existe una ley que se denomina Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, y dentro de los aspectos más importantes de señalar se encuentran los siguientes:

- a) Refiere que debe existir una armonización, como obligación del Estado para una mejor distribución de la riqueza para dar cumplimiento a lo que establece el Código Tributario en su Artículo 6 en cuanto a los fines de los tributos.

- b) Que el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social;

- c) Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo.

- d) Que el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza, por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir;

- e) Que es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las administraciones tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos;

- f) Que se vuelve imperioso dotarle al Estado de un cuerpo normativo fuerte, que permita la implementación efectiva de sus planes para la obtención y utilización de recursos públicos, a través de una Ley de Carácter Orgánico, que prevalezca sobre otras leyes y que brinde estabilidad y seguridad jurídica tanto al Fisco como a los contribuyentes.
- g) Se realizan reformas y ajustes al Código Tributario, en cuanto al impuesto sobre la renta y al régimen de tributación interno.
- h) Se realizan a través de este marco normativo relativo al impuesto a los consumos especiales, la creación de impuestos reguladores, la creación del impuesto a la salida de divisas, creación del impuesto a los ingresos extraordinarios. En este último caso, se denomina impuestos extraordinarios los obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables. Para efectos de este impuesto se considera ingresos extraordinarios a aquellos percibidos por las empresas contratantes, generados en ventas a precios superiores a los pactados o previstos en los respectivos contratos. Se crearon también impuestos como a las tierras rurales, a los activos en el exterior.

Partiendo de lo anterior, en opinión personal puedo manifestar que Ecuador es un país ejemplo en superación y desarrollo, puesto que al tener un sistema de recaudación tributaria adecuado se ha posicionado dentro de los países con más crecimiento económico dentro del continente americano, y esto lo ha logrado a través de una



adecuada legislación tributaria, con la cual ha obligado a empresarios grandes, medianos y pequeños a que paguen sus impuestos por igual, esto siempre en relación a que el que más tenga tiene que pagar más y el que menos tiene paga menos, esta forma de recaudación es primordial en un estado. Así también es importante manifestar que dentro de las normas tributarias de dicho país se establece que las empresas de explotación minera deben de pagar el cincuenta por ciento de regalías de acuerdo a las ganancias que presenten anualmente, eso quiere decir que el estado se agencia de fondos suficientes para cumplir con todas sus finalidades.

4.4. El régimen de retenciones en el caso de los funcionarios públicos y por qué se violenta el principio de igualdad

El Estado de Guatemala, a pesar de los esfuerzos realizados en materia tributaria, que son deficientes y en algunos fracasados, es incapaz de tener ingresos para cumplir con los compromisos que le corresponden; por tal motivo, dentro de este apartado es importante resaltar ciertos aspectos que nos darán un mejor entendimiento de lo que se está planteando en el presente trabajo de investigación, para lo cual debemos manifestar que al describir la realidad nacional en el tema de la ley como se regula para el caso del impuesto sobre la renta, y lo que sucede en el caso de los funcionarios públicos, fundamentalmente los Diputados al Congreso de la República de Guatemala, es evidente de que existe una violación al derecho o principio de igualdad que se establece constitucionalmente en el tema tributario, toda vez que al examinar este régimen, específicamente lo contenido en el decreto 10-2012 del Congreso de la

República que regula la Ley de Actualización Tributaria y compararlo con el principio constitucional de igualdad que debe prevalecer en el sistema jurídico tributario, se establece que el procedimiento para realizar las retenciones que se aplica a las categorías de empleados y funcionarios públicos, es incluyente en cuanto a estas, quedando excluida la categoría constitucional de “dignatario de la nación”, además, se pudo determinar que no se menciona en ninguna parte de la ley, esa categoría, no obstante perciben salario y demás prestaciones laborales que ordinariamente les corresponden a todos los funcionarios y empleados del Estado, por tal razón no debiera constituir una categoría diferente la cual no obstante revestir las características de un empleado o funcionario público, no le es aplicable este régimen de retenciones.

4.5. Propuesta de solución a la problemática planteada

Se puede concluir que lo desarrollado en este trabajo de investigación presenta diferentes aportes doctrinarios y jurídicos que nos permiten tener una visión clara al respecto de lo que son los tributos, en específico el Impuesto Sobre la Renta y su aplicación hacia los trabajadores del Estado; se enfatizo el criterio de que el principio de igualdad constitucional en materia tributaria se viola en relación a la aplicación de dicho impuesto a los dignatarios de la nación, en específico los diputados al Congreso de la República de Guatemala. En ese orden de ideas es preciso presentar una solución viable para que se respete el principio de igualdad que la Constitución Política de la República de Guatemala establece.

En tal caso, la finalidad de esta investigación, consiste en describir el proyecto de algunas disposiciones constitucionales y ordinarias, que reforme, adicione y defina en si la categoría de dignatario de la nación, por la razón que estos también desempeñan un trabajo que es remunerado de forma mensual, pero que no se encuentra afecto al impuesto sobre la renta como tal.

4.5.1 Reformas a disposiciones constitucionales y ordinarias

Que es conveniente, incluir dentro del ordenamiento jurídico tributario, la definición de ¿que es un dignatario de la nación?, así también incluirlos dentro de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, es decir que tengan obligación de contribuir con el fisco a través del impuesto sobre la renta, el cual debe de ser aplicado al salario que como tal perciben de forma mensual, así como lo hacen la mayoría de funcionarios y empleados públicos.

Derivado de lo que esto puede beneficiar los ingresos mensuales al fisco, así como hacer respetar el principio de igualdad constitucional, se describe la propuesta de reforma y adición que a continuación se detalla del Artículo 157 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Artículo 1. Se reforma el Artículo 157, el cual queda así:



Artículo 157. Potestad legislativa e integración del Congreso de la República. La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, compuesto por diputados electos directamente por el pueblo en sufragio universal y secreto, por el sistema de distritos electorales y lista nacional, para un período de cuatro años, pudiendo ser reelectos.

Los diputados electos adquieren la calidad de Dignatarios de la Nación, esto significa que ante la sociedad son dignos como tal y por tal motivo merecen respeto en el amplio sentido de la palabra, adquiriendo diversas prerrogativas que más adelante se detallan.

Cada uno de los departamentos de la República, constituye un distrito electoral. El Municipio de Guatemala, forma el distrito central y los otros municipios del departamento de Guatemala, constituyen el distrito de Guatemala. Por cada distrito electoral deberá elegirse como mínimo un diputado. La ley establece el número de diputados que corresponda a cada distrito de acuerdo a su población. Un número equivalente al veinticinco por ciento de diputados distritales será electo directamente como diputados por lista nacional.

En caso de falta definitiva de un diputado se declarará vacante el cargo. Las vacantes se llenarán, según el caso, llamando al postulado que aparezca en la respectiva nómina distrital o lista nacional a continuación del último cargo adjudicado.

También es necesario reformar los Artículos 68, 71 y 75 de la Ley de Actualización Tributaria, esto con el fin de agregar la renta mensual de los diputados al Congreso de



la República, y la obligación de retener el impuesto el cual provenga del trabajo prestado durante el tiempo que dure su gestión para el cual han sido electos democráticamente.

Propuesta de reforma que se describe de los Artículo 68, 71 y 75 de la Ley de Actualización Tributaria:

Artículo 1. Se reforma el Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

Artículo 68. Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

En particular, son rentas provenientes del trabajo:

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

2. Los sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.

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

Artículo 2. Se reforma el Artículo 71 de la Ley de actualización tributaria, el cual queda así:

Artículo 71. Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por prestación de servicios personales en relación de dependencia; así también los dignatarios de la nación electos democráticamente para un período determinado, que obtengan ingresos en dinero por la prestación del servicio para el cual fueron electos.

Artículo 3. Se reforma el Artículo 75 de la Ley de actualización tributaria, el cual queda así:

Artículo 75. Obligación de retener. Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales debe de retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, a dignatarios de la nación, y empleados públicos en general por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.

No corresponde practicar retenciones sobre las remuneraciones pagadas por el ejercicio de sus funciones, a diplomáticos, funcionarios, agentes consulares y empleados de gobierno extranjeros que integran las representaciones oficiales en la República o formen parte de organismos internacionales, a los cuales esté adherida Guatemala. Lo anterior, no exime a los empleados residentes que laboren para tales misiones, agencias y organismos internacionales de la obligación de presentar su declaración jurada anual y pagar el impuesto. Dichas entidades presentarán anualmente a la Administración Tributaria el listado de trabajadores residentes, los salarios y honorarios de éstos pagados durante el año calendario inmediato anterior.

Cabe mencionar que lo descrito con anterioridad puede dar la solución al problema planteado, teniendo como prioridad la voluntad que los mismos legisladores tengan para hacer dichos cambios a la constitución y norma específica.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La investigación surgió derivado que el Estado de Guatemala no logra cumplir con su función principal que es la realización del bien común, esto por no tener una recaudación de impuestos adecuada, teniendo que recurrir a otras formas de adquisición de recursos. Sin embargo, la falta de igualdad en la tributación por parte de los particulares es uno de los principales problemas, en este caso, la no tributación de los dignatarios de la nación, quienes habiendo sido electos y ser representantes del pueblo, también devengan un salario y deberían de ser afectos al Impuesto Sobre la Renta, de la misma forma como se les aplica a los funcionarios y empleados públicos. Esto de conformidad con lo establecido en Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Ante tal situación, se propone reformar algunas disposiciones constitucionales y ordinarias tomando como base la presente investigación, y de conformidad con los Artículos 174 y 277 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se exhorta a la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como al los Diputados del Congreso de la República de Guatemala, que presenten las iniciativas correspondientes, teniendo como finalidad que se defina y adicione en si la categoría de dignatario de la nación, y se establezcan diferentes aspectos que conlleve a que sean afectos al Impuesto Sobre la Renta; permitiendo que el derecho constitucional de igualdad sea justo de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes, y así el Estado obtenga los recursos necesarios para cumplir con su finalidad primordial.





BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA, Miguel. **Compendio de derecho administrativo. Parte general.** México: Ed. Porrúa, 1996.

BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo.** Argentina: Ed. Depalma, 1995.

CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario jurídico elemental.** Editorial Heliasta, SR.L. Año 1977.

CALDERÓN, Hugo. **Derecho administrativo I.** Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2001.

CASTILLO, Jorge. **Derecho administrativo.** Guatemala: Ed. Impresos industriales, 1984.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** México D.F.: Ed. Editorial Porrúa S.A., 1968.

DIAZ DEL CASTILLO, Bernal. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España.** Ed. Madrid, 2011.

GARCÍA, Horacio A. **La autonomía del derecho tributario.** Argentina: Ed. Depalma, 1996.

GUILLIANI FONROUGE, Carlos.. **Derecho financiero.** Argentina: Ed. Depalma, 1982.

<https://www.derechotributario.com.thlm>. **El hecho generador o imponible.** (Consultado, Guatemala: 5 de junio de 2015).

<https://www.gerencie.com>. **Los impuestos y su clasificación.** (Consultado, Guatemala 2 de junio de 2015).



<https://www.pdlmx.com>. **Poder legislativo federal.** (Consultado, Guatemala: 2 de junio de 2015).

Instituto centroamericano de estudios fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala.** (Guatemala, diciembre de 2007).

MOLINA FAJARDO, Mario Augusto. **Impuesto sobre la renta diferido.** Guatemala: Ed. Universitaria 2006.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho tributario.** 3a. Ed. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1981.

QUERALT, Juan Manuel. **Curso de derecho financiero y tributario.** Madrid: Ed. Tecnos, 1995.

SAINZ, Fernando. **Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo.** Madrid: Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1962.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Argentina: Ed. Depalma, 1997.

ZAMORA ACOSTA, Elías. **Tradición y cambio en Guatemala.** Ed. 1000, Santander España. 1985.

Legislación:

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

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



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

Ley del Organismo Ejecutivo. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 114-97.

Ley Orgánica del Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 63-94.

Ley de Servicio Civil. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1748.

Ley de Servicio Civil del Organismo Legislativo. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 36-2016.

Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria del Impuesto Sobre la Renta. Acuerdo gubernativo número 213-2013.