

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADOS
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**



**EFFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL
SISTEMA CEDULAR**

**LICENCIADO
SERGIO ALEJANDRO VILLATORO ALVAREZ**

GUATEMALA, MAYO DE 2018

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADOS
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**EFFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL
SISTEMA CEDULAR**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas Y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el Licenciado

SERGIO ALEJANDRO VILLATORO ALVAREZ

Previo a conferírsele el Posgrado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

GUATEMALA, MAYO DE 2018

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

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

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	MSc. Luis Ernesto Caceres
VOCAL:	Dr. Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr. Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	MSc. Erwin Iván Romero Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	MSc. Pablo Andres Bonilla Hernández
Secretario:	MSc. Armin Cristobal Crisóstomo López
Vocal:	MSc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada». (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala 12 de octubre de 2017.

Doctor David Ovidio Parra Vela
Director de la Escuela de Posgrados
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estimado Doctor:

De manera atenta me dirijo a usted para comunicarle que con base en el nombramiento que oportunamente me fuere formulado, he terminado mi tarea como Asesor del trabajo de tesis del Maestrando SERGIO ALEJANDRO VILLATORO ALVAREZ, con número de carné 201716717, con la tesis titulada "EFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL SISTEMA CEDULAR", el cual ha agotado las siguientes etapas:

- I. **DEL PLAN DE INVESTIGACIÓN:** Se orientó al Maestrando en la culminación y ejecución del plan de investigación propuesto, estimando que el trabajo aborda una temática de actualidad en el ámbito tributario, que demanda un enfoque académico de la comunidad jurídica guatemalteca, por lo que considero que será un valioso aporte para esta casa de estudios, para los litigantes, para funcionarios del Organismo Judicial, así como funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- II. **DE LA ASESORIA:** El Maestrando ha seguido los consejos metodológicos que como Asesor de Tesis le he formulado oportunamente en el desarrollo de los capítulos de la investigación, sugiriéndosele algunos cambios de la forma genérica en que se había planteado el tema de fondo, de igual forma se hicieron sugerencias bibliográficas, algunas que fueron proporcionadas por el suscrito y otras obtenidas por el Maestrando al adquirir libros especializados en materia tributaria, aunque en el tema principal hubo una dificultad de encontrar bibliografía especializada.
- III. **EVALUACIÓN:** Se han evaluado constantemente los avances en la relación de la tesis, capítulo por capítulo, de conformidad con las recomendaciones que se hicieron tanto en la forma como en el fondo, estableciéndose que muchas de ellas fueron aceptadas por el Maestrando y otras fueron mantenidas porque sostuvo que es su criterio, el cual desde todo punto de vista se ha respetado.

CONCLUSIÓN: Por lo que habiéndose concluido satisfactoriamente el desarrollo de la elaboración de la tesis de Maestría en Derecho Tributario, en la especialidad de EFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL SISTEMA CEDULAR, en mi calidad de ASESOR



[Firma]

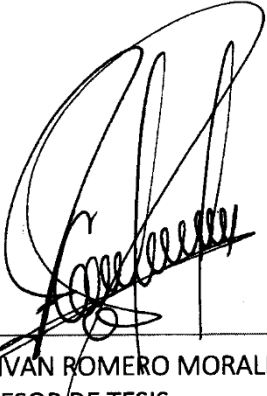
Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO y NOTARIO

**OFICINA JURIDICA M.A. ERWIN IVAN ROMERO MORALES.
5 CALLE 12-05 ZONA 8, Mixco, Ciudad San Cristóbal.
Teléfono 24808789.**

DE TESIS por el presente medio extendiendo: **DICTAMEN FAVORABLE** para que el Maestrando **SERGIO ALEJANDRO VILLATORO ALVAREZ** pueda culminar con los trámites que le permitan sustentar el examen privado respectivo y posteriormente optar al título de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**.

Sin otro particular me suscribo de usted con mis más altas muestras de respeto, admiración y estima,

Deferentemente,



M.A. ERWIN IVAN ROMERO MORALES
ASESOR DE TESIS
COLEGIADO 3928

Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO Y NOTARIO

Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura en Letras
ortografiataller@gmail.com
Cel. 50051959 y 59300210

Guatemala, 9 de octubre de 2018

Dr. Ovidio Parra Vela
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de a tesis denominada:

**EFFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME
AL SISTEMA CEDULAR**

del Lic. **Sergio Alejandro Villatoro Álvarez** estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de haber realizado las correcciones indicadas el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



USAC
TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 15 de octubre del dos mil dieciocho.-----

En vista de que el Lic. Sergio Alejandro Villatoro Álvarez aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 35-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EFECTOS DE TRIBUTAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONFORME AL SISTEMA CEDULAR”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. Ovidio David Parra Vela
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409



INDICE

Introducción

Capítulo I Potestad Tributaria

1.1 Concepto y Contenido	1
1.2 Potestad Tributaria Originaria y Derivada	8
1.3 Características de la Potestad Tributaria	9
1.4 Límites a la Potestad Tributaria	11
1.5 Instancias u Órganos de Control de la Potestad Tributaria	14
1.5.1 Control Administrativo de los Actos Tributarios	14
1.5.2 Control Jurisdiccional	17
1.5.3 Control Constitucional	26

Capítulo II Principios Constitucionales Tributarios

2.1 Concepto y Contenido	29
2.2 Principios Constitucionales en Materia Tributaria	34
2.2.1 Principio de Legalidad Tributaria	34
2.2.2 Principio de Seguridad Jurídica Tributaria	35
2.2.3 Principio de Igualdad Tributaria	41
2.2.4 Principio de Progresividad	45
2.2.5 Principio de No Confiscatoriedad	48
2.2.6 Principio de Capacidad de Pago	56

Capítulo III Impuesto Sobre la Renta

3.1 Concepto y Contenido	63
3.2 Antecedente Histórico	64
3.3 Antecedente Histórico Guatemalteco	68
3.3.1 Génesis del Impuesto sobre la Renta mediante el Decreto 1559	69
3.3.2 Origen del Decreto Ley Número 229	71
3.4 Naturaleza	72
3.5 Caracteres	73
3.5.1 Existe Exención de las Rentas Mínimas	74
3.5.2 Es Discriminatorio de las Rentas Parciales	75
3.6 Elementos del Impuesto sobre la Renta	76
3.6.1 Sujeto Activo	76
3.6.2 Sujeto Pasivo	76
3.7 Objeto del Impuesto	77
3.8 Renta	78
3.8.1 Rentas de Actividades Lucrativas	79
3.8.2 Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia	82
3.8.3 Régimen de Rentas de Capital	83



Capítulo IV Efectos de Tributar el Impuesto sobre la Renta Conforme al Sistema Cédular

4.1 Sistema Global, Sintético o Integral	87
4.1.1 Características del Sistema Global, Sintético o Integral	88
4.2 Sistema Cédular, Analítico o Dual	91
4.2.1 Características del Impuesto Cédular, Analítico o Dual	92
4.3 Características del Sistema Mixto	96
4.4 Análisis de los Sistemas Impositivos	96
4.4.1 Impuesto Global, Sintético o Integral, Ventajas y Desventajas	98
4.4.2 Impuesto Uniforme o Flat Tax, Ventajas y Desventajas	100
4.4.3 Impuesto Dual o Cédular, Ventajas y Desventajas	106
4.4.3.1 Impuesto Dual o Cédular y El Principio de Igualdad	109
4.5 Derecho Comparado	
4.5.1 Sistema de Imposición de la Renta Peruano	113
4.5.2 Sistema de Imposición de la Renta Español	115
4.5.3 Sistema de Imposición de la Renta Colombiano	118
4.6 Jurisprudencia Constitucional Respecto al Sistema Cédular y el Decreto Número 10-2012	121
4.7 Comprobación de la Hipótesis	123
Conclusión	127
Referencias	129



INTRODUCCIÓN

En Guatemala, en materia tributaria las fuentes las constituyen las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados, las convenciones internacionales con fuerza de ley y los reglamentos, que por acuerdo gubernativo dicte el organismo ejecutivo, siendo las leyes tributarias la segunda fuente más importante del derecho tributario guatemalteco, dejando la preminencia como fuente primordial a la Constitución Política de la República de Guatemala y la jurisprudencia constitucional, nuestro sistema tributario se basa en principios constitucionales como el de legalidad y capacidad de pago dentro de los cuales se desarrollan otros principios tributarios, siendo quizá la premisa más importante que solo el congreso puede decretar toda clase de impuestos en la nación.

Desde sus inicios el impuesto sobre la renta al dividirse en categorías, regímenes o cédulas ha creado una desigualdad entre los contribuyentes al establecer exenciones y deducciones para ciertos tipos de contribuyentes y no para todos, otorgando beneficios solo a determinado sector y dejando sin la posibilidad legal que otros contribuyentes gocen de las mismas exenciones y sobre todo de las mismas deducciones, incluso se ha establecido que existe equidad e igualdad tributaria en dicha situación, pero realmente lo que es equitativo e igualitario según la doctrina es que todo contribuyente se encuentre en las mismas condiciones de tributación esto derivado de que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta usa el sistema cédular y no el global.

El impuesto sobre la renta se encuentra regulado en la ley de actualización tributaria en Guatemala, dicho impuesto busca una tributación por parte del contribuyente conforme a las tasas específicas establecidas en la ley, así como las cédulas de la misma que son el de las rentas de las actividades lucrativas, las rentas del trabajo, las rentas de capital y ganancias de capital.

Por lo que la investigación ha demostrado que el uso del sistema cédular respecto al impuesto sobre la renta no violenta el principio de igualdad tributaria respecto a los

contribuyentes ya que, aunque impide que dichos contribuyentes tengan derecho a las mismas exenciones y deducciones respecto a dicho impuesto es necesaria dicha discriminación para resguardar al mismo tiempo el principio de capacidad de contribución.





CAPÍTULO I

Potestad tributaria

1.1 Concepto y contenido

La potestad tributaria es la distribución de la competencia para el establecimiento de tributos desde el punto de vista territorial. En la doctrina tradicional el concepto de poder tributario, o de soberanía tributaria, venía considerado como el fundamento o justificación del tributo, institución que se consideraba asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado. El tributo es, según este planteamiento, la prestación pecuniaria que el Estado tiene la capacidad de exigir en base a su poder imperio. (López, 2015, p. 22)

De acuerdo con esto, en dicha categoría se distinguía entre el poder originario, correspondiente al Estado como titular de la soberanía, y la potestad tributaria derivado, correspondiente a los entes públicos de nivel inferior del Estado, que gozan de dicho poder sólo en la medida en que les viene atribuido por el propio Estado, en ejercicio de su propia soberanía.

Dicha concepción, a juicio de los tratadistas Alejandro C. Altamirano, Hensel, Nawiaskey y Valdés Costa, no es válida en el mundo actual, es decir en el marco del Estado de Derecho de nuestras actuales constituciones. En primer lugar, porque la potestad tributaria no puede ser considerado como el fundamento de la imposición.



Dicho fundamento se encuentra establecido en la propia Constitución de la República de Guatemala, como el deber de contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, tampoco podemos hablar de una potestad tributaria originaria, inherente al Estado por el simple hecho de su mera existencia. La potestad tributaria existe jurídicamente solo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos en esta.

Alejandro C. Altamirano (2012) ha estudiado profundamente este tema, y nos comenta que:

La obligación jurídico-tributaria es de carácter crediticio y no de poder, por consiguiente resulta más apropiado utilizar el término competencia tributaria que poder tributario o potestad tributaria, se emplean para aludir a la facultad de que gozan los entes territoriales para establecer un sistema de ingresos generalizado a través de la herramienta que son los tributos y por medio de estos satisfacer las necesidades y fines del estado. (p.55)

Aunado a ello, también Cortes y Marín (1977) han precisado aclarar que: “La doctrina italiana, que tanta influencia ha tenido y tiene en la elaboración de la dogmática tributaria española, usa la expresión potestad tributaria para referirse, en cierto modo, a lo que nosotros hemos denominado poder tributario.” (p.14). Así también, el autor Héctor Belisario Villegas (1997), comparte el criterio del profesor Altamirano, que potestad tributaria es la facultad que tiene el estado de “crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.” (p.252).



Alejandro C. Altamirano (2010) explica que el desarrollo del derecho tributario se encuentra contorneado por límites al ejercicio de la competencia tributaria, estos límites, son los principios constitucionales, los cuales, nos alejan de la atmosfera de autoritarismo, que es incompatible con el estado constitucional de derecho. Todo intento de un ejercicio autoritario de la competencia tributaria provoca la reacción de los anticuerpos contenidos en la Constitución. El hecho de que el Estado cuente con ciertas prerrogativas, fundamentalmente al momento de escoger los hechos y actos sujetos a imposición, al momento de desplegar el procedimiento tributario de verificación y aplicación tributaria (por ejemplo, la utilización de presunciones, traslado de la carga de la prueba, plazos procesales más laxos comparativamente con el de los contribuyentes, entre otras circunstancias dignas de mención) no autoriza a interpretar esta relación como derivada del poder, muy por el contrario está sujeta a la ley. Una vez más cobra trascendencia el concepto según el cual la relación tributaria no es una relación de poder sino de Derecho. (p.10)

Congruente con lo indicado, Alejandro C. Altamirano explica en una entrevista concedida a Manuel Antonio López Oliva que el Derecho tributario ha avanzado mucho, a lo largo de los años, para superar el viejo concepto de que se trataba de una relación de poder. Han quedado vestigios de tal forma de interpretar este sector del derecho que podemos denominar como “prerrogativas” del Estado sobre el contribuyente. La obligación tributaria es una obligación jurídica que consiste en dar una cosa (dinero) al Estado cuando el contribuyente incurre en alguno de los tipos descriptos por la ley tributaria que hacen nacer a dicha obligación.



Aun cuando puede lucir como teórico, esa obligación tributaria enlaza a dos partes (Estado y contribuyente) en el marco de una relación de igualdad. Esta no es una opinión antojadiza. La han sustentado Hensel, Nawiasky, Valdés Costa, entre muchos. (p.20)

Orlando Marchesi (2008) refiriéndose a este tema, explica que la potestad tributaria, entendida como la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios, no puede ser en ningún caso irrestricta e ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal. La imposición de determinados límites previstos por la Constitución, denominados principios constitucionales, permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sea constitucionalmente legítimo y, por otro lado garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente atentando contra los derechos fundamentales de las personas. (p.476)

Por su parte, María del Prado Montoya López (2011) nos indica que el poder tributario ha de ser entendido como la potestad para establecer, aplicar y recaudar los tributos. Esto significa que el poder tributario engloba una amplia gama de atribuciones que comprenden tanto la potestad normativa necesaria para la creación del tributo y la configuración de sus elementos esenciales, a fin de que en un momento posterior a este pueda traducirse en un ingreso para el ente público correspondiente, así como la aplicación práctica del mismo, a través de la liquidación, inspección y recaudación, por la administración tributaria competente

mediante actos administrativos singulares, dictados en el curso de un procedimiento y en el ejercicio de las correspondientes potestades tributarias. (p.182).



En Guatemala, la potestad tributaria tal cual es descrita previamente se encuentra dividida entre el Congreso de la República de Guatemala quien es el organismo gubernamental encargado de establecer los tributos, mientras que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es la encargada de velar por la aplicación y recaudación de los tributos.

En términos muy concretos, Ernesto Eseverri (2006) también ha sostenido que el poder tributario: “Es la facultad, reconocida constitucionalmente, para establecer y exigir tributos” (p.46) En palabras más concretas es el poder que ostenta el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer los deberes formales para el pago de dichos tributos, así como también de poder eximir y de conferir beneficios tributarios.

Conforme la Constitución Guatemalteca encontramos lo referente a toda la doctrina previamente mencionada en los artículos 171 inciso c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se determina que la facultad para establecer los tributos en Guatemala es por medio de la Ley y corresponde únicamente al Congreso de la República, y que la facultad para exigir los tributos que nacen conforme a la legislación tributaria generada por el Congreso, corresponde a los entes públicos autorizados para el efecto, que a manera de



ejemplo podemos citar: La Superintendencia de Administración Tributaria, las Municipalidades, entre otros.

Carlos M. Giuliani Fonrouge (1997), señala que: “Para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.” (p.329)

La Corte de Constitucionalidad (2009) se ha pronunciado y ha dicho que el poder tributario del Estado:

(...) constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional (...).” (Gaceta No. 94, Expediente 2531-2008)

Es de importante comprensión que conforme este fallo se establece por la Corte de Constitucionalidad que el poder tributario es una facultad o aptitud que la Constitución le otorga al Congreso de la República de Guatemala para ser el único Ente Público capaz de crear, modificar o suprimir tributos, y hacerlo de manera unilateral, entendiéndose que no interviene la voluntad de los sujetos obligados al pago de tributos, al momento de la creación de la legislación tributaria.



Al momento de crear los tributos el Congreso de la República de Guatemala debe también otorgarle las herramientas a la Administración Tributaria necesarias e indispensables para lograr su objetivo de la correcta administración y recaudación de los tributos, debiendo velar por el cumplimiento de la ley y controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y responsables, debido a que si no le otorga las herramientas indispensables a la administración tributaria guatemalteca para el correcto cumplimiento de su objetivo, dicha legislación tributaria pasara a ser vigente pero no positiva al encontrarse la administración tributaria en la incapacidad de cumplir con su objetivo primordial.

Queralt, Lozano, Tejerizo, Casado (2006) establecen que: "(...) La Ley es la que habilita las potestades para la salvaguarda y protección de los intereses de la Hacienda Pública, pero también la que marca los límites de esa protección." (p. 212 y 213). En ese mismo sentido, García Novoa (2000), también es del criterio que "la legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de éste frente a aquél." (p. 26 y 27)

Por lo tanto, la norma tributaria creada por el Congreso de la República de Guatemala es una norma jurídica, cuya función primordial consiste en transformar en concretas obligaciones jurídicas el deber político-social de contribuir individualmente en proporción a la cobertura del gasto público, esencialmente para continuar con los fines institucionales del ente impositor. Sin embargo, la norma



tributaria finaliza con el consentimiento por parte del Estado de imponer prestaciones pecuniarias a los particulares que supone un traslado de riqueza, que por la falta de contraprestación bilateral son para el particular seriamente cuestionadas.

1.2 Potestad tributaria originaria y derivada

El poder tributario originario nace cuando la potestad tributaria emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en su forma inmediata y directa de la Constitución Política de la República, siempre nace de la carta magna con pocas excepciones. Mientras que el poder tributario derivado o delegado como también suele llamarse es la facultad de imposición que tiene un ente municipal o estatal para crear tributos mediante derivación, entiéndase en virtud de una ley y que no va a emanar directamente de la Constitución, dicha ley debe basarse y desarrollarse conforme los principios constitucionales tributarios. (Lopez, 2015, p. 23)

En Guatemala, el poder tributario originario lo ostenta el Estado a través del Organismo Legislativo entiéndase el Congreso de la República de Guatemala, quien se encuentra constitucionalmente facultado para crear unilateralmente tributos y establecer obligaciones formales; así también, a criterio de Erwin Iván Romero Morales (2013):



Las Municipalidades al tenor del artículo 255 de la Constitución política de la República, de igual forma pueden ejercer el poder tributario pero derivado, en lo que corresponde a las tasas, para lo cual deberán cumplir con los requisitos del artículo 239 Constitucional.” (p.28)

Entiéndase que las municipalidades, al momento de crear las tasas, están sujetas y obligadas a cumplir con el principio de legalidad tributaria y determinar las bases de recaudación, siendo éstas: El hecho generador; las exenciones; el sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias. Acorde a esta imposición, Jarach (1996) también sostiene que las municipalidades carecen de Poder Fiscal Originario, el cual compete exclusivamente al Estado y afirma que: “Las municipalidades tienen únicamente potestades tributarias de carácter derivado, esto es el conjunto de facultades impositivas que el Estado les asigne.” (p.165)

1.3 Características de la potestad tributaria

Para Moya Millán, Giuliani Fonrouge y Marco Alveño dentro de las características del poder tributario encontramos que este es: a) Abstracto: porque para que exista un verdadero poder tributario, es necesario que el mandato del estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración; b) Permanente: debido a que mientras exista el Estado existirá



poder tributario de poder gravar; c) Irrenunciable e Indelegable: El Estado no puede desprenderse ni delegar el poder tributario. Podrá delegar la facultad de recaudar y administrar tributos, pero no puede renunciar a su poder de imposición. (Alveño, 2015, p.64 y 65)

En la doctrina en general, las características más destacables que comprenden el concepto de potestad tributaria según Luis María Cazorla Prieto (2003) son las siguientes:

a) Es intransmisibile e irrenunciable para sus titulares; b) Es abstracto. En efecto, su existencia no implica de por si supremacía respecto a una persona o situación en concreto, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de ciertos entes públicos; c) Es constitucional, en el sentido de que su presencia ha de quedar reconocida en la Constitución; d) Es territorial, esto es, su eficacia se constriñe en sus diversas manifestaciones a un determinado espacio territorial; y e) Es limitado tanto jurídica como económicamente. (p.66)

El ejercicio del poder tributario estará siempre sujeto a límites constitucionales, e implica que los obligados a pagar los tributos, deberán cumplir con la obligación tributaria cuando esta surja al realizarse los actos o hechos previstos por las normas legales nacidas del Congreso de la República.



1.4 Límites a la potestad tributaria

La Corte de Constitucionalidad (2010) de Guatemala ha sostenido que:

(...) constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributarias, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo proceda a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de recaudación (artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales (...). (Gaceta No. 70. Expediente 1766-01). Este es el llamado límite constitucional al poder tributario.

La norma tributaria que crea o modifica un hecho imponible con efectos retroactivos, constituye un efecto nocivo, y atenta contra la seguridad jurídica. El límite de la retroactividad se funda en dos elementos según lo establece Alejandro C. Altamirano (2012):

- a) En la imposibilidad de reabrir situaciones jurídico-tributarias consolidadas y firmes, y b) en la imposibilidad de alterar la capacidad contributiva del



contribuyente, pues la retroactividad de la norma tributaria jaquea a la capacidad de pago –que la ley lo establece para el momento en el que se produce el hecho imponible-. Por estas razones es imprescindible que el principio de irretroactividad de la norma tributaria se cumpla sin cortapisas respecto de la creación y modificación de tributos. (p.64)

Conocido como límite temporal del poder tributario, actualmente en Guatemala se está viviendo un momento de intranquilidad ya que en pocos días será levantado el llamado secreto bancario, dándole acceso a la administración tributaria a las cuentas bancarias de los contribuyentes, las autoridades han argumentado que en base a su facultad de poder auditar 4 años hacia atrás a los contribuyentes, así mismo solicitaran que sea aplicado para revisar las cuentas bancarias de los contribuyentes lo que es una violación al límite temporal del poder tributario.

Existe también un límite espacial, este límite según Alejandro C. Altamirano (2012) está representado por la soberanía territorial del Estado, es decir, que: “La potestad tributaria se podrá ejercer con efecto sobre una determinada jurisdicción territorial específica, dentro de los confines de un determinado territorio” (p.64). En este sentido Carlos M. Giuliani Fonrouge (1997), tomando como referencia el ámbito espacial del poder tributario lo define como: “La facultad o la posibilidad del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (p.325).



En Guatemala la potestad tributaria únicamente la posee el Estado. Existen otros entes territoriales que posean dicha facultad; sin embargo, podrá de alguna forma, considerarse que en el tema de las tasas, los entes municipales puedan crear estos tributos aplicables a su jurisdicción municipal. Esto último respecto a la capacidad de las municipalidades de poder crear tasas, vulnera hasta cierto punto la seguridad jurídica tributaria, ya que desde el momento en que las municipalidades tienen dicha capacidad la certeza, la previsibilidad y la prohibición de arbitrariedad están en duda, debido a que la seguridad jurídica es referible al Derecho Tributario, desde su condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por obligaciones de Dar que son específicas y determinadas que deben ser previsibles para el contribuyente o ciudadano, y al tener la capacidad las municipalidades de establecer tasas sin la necesidad de la aprobación de una ley por el Congreso de la República en el caso de Guatemala, se propician situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las erogaciones municipales y propensión a la aplicación de normas municipales que violan el principio de seguridad jurídica tributaria.



1.5 Instancias u órganos de control de la potestad tributaria

En el Derecho guatemalteco, la potestad tributaria se encuentra sujeta a los siguientes controles:

- a) Control administrativo
- b) Control jurisdiccional, y
- c) Control constitucional.

1.5.1 Control administrativo de los actos tributarios

En Guatemala, los entes administrativos facultados para controlar, fiscalizar y recaudar los tributos tienen el control de sus propios actos, en particular, la Superintendencia de Administración Tributaria juega el papel de juez y parte en los procedimientos administrativos, lo cual, le permite revocar sus propios actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones tributarias, o incluso, de conformidad con el artículo 160 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, Código Tributario puede de oficio o a petición de parte: “1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento; 2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas”

Para que la administración tributaria verifique la legalidad de sus actos, a solicitud del gobernado: “(...) La ley establece un procedimiento que permita a la



autoridad administrativa recorrer nuevamente el camino que siguió en la elaboración, a fin de verificar que su actuación se ajuste al orden legal vigente (Delgadillo, 2003, p.185). En este sentido, el recurso de revocatoria conforme el artículo 154 del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, Código Tributario es:

Un medio de impugnación de los actos administrativos, pero también como la oportunidad que se le da a la administración pública para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o invalidación de una resolución ilegal. (Delgadillo, 2003, p.186)

La doctrina señala que la revocación de los actos administrativos por el propio órgano administrativo, responde fundamentalmente a motivos de estricta legalidad, y ello justifica la necesidad de salvaguardar la permanente adecuación administrativa a los intereses generales que **la Administración debe servir con objetividad**, en el marco del carácter funcional de las potestades administrativas y de adherencia al fin público. Como nos recuerda Eva Andrés Aucejo, con referencia a la doctrina italiana, tales motivos no estaban solo en restituir la legalidad violada, sino en concretar: “La necesidad de hacer efectivos ciertos principios constitucionales, entre los que sitúa el de economicidad administrativa.” (Novoa, 2005, p.21). En Guatemala, a la Superintendencia de Administración Tributaria le compete entre otras atribuciones, conforme lo establece el Artículo 98, numeral 12) del Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas, Código Tributario: “Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con ciertos



administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.” Sin embargo, en la práctica esta facultad es eludida por la Administración Tributaria, provocando gastos procesales innecesarios al contribuyente y al propio Estado, al poner en funcionamiento a los tribunales competentes el conocimiento y juzgamiento de ajustes y multas que en la mayoría de los casos resultan improcedentes e insostenibles jurídicamente.

Joao Coelho (2010) señala que:

La Administración Pública suele recibir el estigma de ser un mal necesario, principalmente, **ante la falta de eficiencia revelada por sus órganos**. La potestad de imposición representa un deber jurídico indisponible para la Administración Tributaria, que se basa en el eficiente desempeño de las actividades de recaudación de los tributos, así como de fiscalización de los deberes establecidos en virtud de la ley referentes a la propia imposición. (p.178)

La función primordial de la Administración Tributaria es aplicar la Ley y los principios generales del Derecho, sin alejarse de sus mandatos ni de sus parámetros; todas sus actuaciones deben ser conformadas con base en la ley, incluso, aquellas que la ley le conceda un margen discrecional.



Sin embargo, en la actualidad, nuestro sistema tributario confiere a la Superintendencia de Administración Tributaria la facultad de la gestión, recaudación y fiscalización de los tributos, pero al mismo tiempo también le otorga la facultad del impulso y ejecución de la totalidad de las fases del procedimiento administrativo tributario, fijándolo así como juez y parte del mismo proceso, posición que se mantiene hasta el agotamiento de la vía administrativa pero que va en total detrimento del derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso, ya que derivado de esta posición privilegiada de ser juez y parte es casi imposible desvanecer ajustes en la etapa administrativa teniendo que llegar la mayoría de proceso administrativos tributarios a la fase judicial, sobrecargando el sistema judicial tributario en Guatemala.

1.5.2 Control jurisdiccional

Cuando la Administración Tributaria ejercita sus potestades de imposición para hacer efectiva la recaudación tributaria, lo hace emitiendo o dictando actos o resoluciones administrativas que, de ser perjudiciales para los obligados tributarios, estos pueden instar, una vez agotado el procedimiento en sede administrativa, a su impugnación ante el tribunal de los Contencioso Administrativo, que conforme al Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “(...) su función es de controlador de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado (...).”



La Corte de Constitucionalidad (2000) en relación al principio de control jurídico de los actos, ha sostenido el criterio que:

La Constitución establece (artículo 221), el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus derechos fundamentales y legales... (Gaceta No. 56, Expediente 219-00)

En ese sentido, el proceso Contencioso Administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública, puesto que: "(...) Representa una instancia por medio de la cual los administradores pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se vean afectados por actos administrativos ilegales." (Lucero, 2011, p. 18).

Atendiendo a la función que la propia Constitución le confiere al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el de ser controlador de los actos emitidos por la Administración Pública, en Sentencia emitida por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se resaltó que:

(...) Siendo el acto administrativo impugnado consecuencia de una serie de actuaciones que forman parte del respectivo expediente administrativo, como ha sostenido incluso por la Corte Suprema de Justicia, este Tribunal está legalmente facultado para examinar o revisar las actuaciones que forman el



expediente administrativo, además de las producidas propiamente en la instancia judicial, con el sano propósito de determinar si el acto de autoridad impugnado se encuentra de acuerdo a las normas legales que regulan la materia de que se trata.” (Proceso No. 01144-2008-00006)

Así también ha sostenido que: “Dicha función se inspira en el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones puedan ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión a sus derechos fundamentales y legales” (Proceso No. 01144-2008-00028).

La actividad de la Administración Tributaria se plasma, básicamente, en actos administrativos que vienen a exteriorizar su decisión o voluntad, y que según García de Enterría (2011):

Se ha visto, que los diversos sistemas que caracterizan a los procesos de control jurisdiccional contenciosos administrativos exigen la ineludible existencia de un acto administrativo previo que viene a exteriorizar la decisión de la administración, el cual se define como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria. (p.571)

En ese sentido, también Ramón Parada Vázquez (2012), indica que el acto administrativo constituye la: “Resolución unilateral de un poder público en el ejercicio de potestades y funciones administrativas y mediante el que impone su

voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados, bajo el control de la jurisdicción Contencioso-Administrativa.” (p.97).



También debe considerarse que el contenido del acto previo impugnado, no es el que determina la extensión y los límites de la revisión jurisdiccional, sino que son:

(...) Las peticiones de las partes en la demanda las que acotan cuantitativamente y cualitativamente el contenido de la pretensión impugnatoria, constituyendo el acto o actuación administrativa previa, un mero marco general de referencia, un simple presupuesto del proceso contencioso administrativo. Y es en este proceso, en el que las partes deben someter a contradicción sus pretensiones y los motivos que las fundamentan, es el órgano jurisdiccional, en el ejercicio de su potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, el que debe garantizar la aplicación de este principio en el proceso contencioso administrativo. (Blaines, 2009, p.22 y 23)

En el ámbito tributario, el proceso contencioso administrativo, es la etapa de revisión de la juridicidad de los actos administrativos dictados por la Administración Tributaria, que según lo que explica el autor Alejandro C. Altamirano (2008):

(...) En el procedimiento tributario, donde podrían desarticularse muchas de las causas que luego llegan al contencioso judicial, el debate, las pruebas y las argumentaciones usualmente ni tienen asidero. Será que se cumple



aquello que señaló TIPKE en el sentido que “los funcionarios de Hacienda no suelen detenerse a considerar el sentido o falta de sentido de los de los preceptos legales.” (p.1833)

Es por ello que, Casado Ollero, citado por Alejandro C. Altamirano (2008), afirma que:

La posibilidad de control constituye precisamente la nota esencial y definitoria de la juridicidad de cualquier potestad pública y, por lo que a nuestro ámbito se refiere, no es exagerado afirmar que la juridificación de las potestades tributarias y de las relaciones entre la administración y los contribuyentes no se culminará hasta tanto no se haya judicializado los mecanismo de control y de reacción del contribuyente frente a las pretensiones tributarias, con el sometimiento pleno de la administración a la Jurisdicción y la articulación de un sistema eficaz de tutela y garantías que aunque ejercitables en sede jurisdiccional, cosecharán ya sus primeros frutos. (p.1845)

La doctrina moderna ha destacado que en el proceso contencioso administrativo tributario, los contribuyentes o responsables:

(...) Plantean auténticas pretensiones que pueden tener por objeto no sólo la mera revisión, en sede judicial, de la legalidad y constitucionalidad de los actos administrativos de determinación de tributos, intereses, multas y/o accesorios, sino que también pueden comprender pretensiones dirigidas a



obtener un pronunciamiento judicial de condena (en costas) a la administración tributaria. Al respecto, R. ENTRENA CUESTA, ha resaltado que “hoy día se trata de superar la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir como un recurso al acto, y de **abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración.** (Dupouy, 2008, p.1809) (Énfasis agregado).

Por lo indicado, se debe resaltar que el Derecho Tributario moderno exige que debe superarse el viejo dogma de carácter objetivo del proceso contencioso tributario, bajo la tesis de **juicio al acto administrativo**, que comprende más allá de la simple determinación de la legalidad o ilegalidad del acto administrativo o resolución administrativa, debiendo el proceso contencioso administrativo tributario:

(...) Avanzar hacia un sistema de justicia de los administrados y la resolución de los conflictos intersubjetivos que puedan suscitarse entre estos y la Administración, sustentado no solo en el control de legalidad sino que además en el derecho a la tutela judicial efectiva. (Urosa, 2006, p.396)

Que a juicio de la Corte de Constitucionalidad, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende:



(...) La obligación de los jueces o tribunales –Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, en el presente caso– de emitir resoluciones fundamentadas en Derecho, analizando las constancias procesales, lo alegado por las partes, las pruebas presentadas, las normas aplicables y que todo esto los lleve a efectuar el razonamiento en que fundamenten su decisión. Por ello, ante un análisis efectuado con base en supuestos que una norma aplicable no regula, así como en hechos que no son conformes con las constancias procesales y la consecuente emisión de conclusiones falaces, no acordes al real contenido de esta y lo efectivamente sucedido se estará ante una evidente violación de referido derecho. (Expediente 2165-2014)

Este derecho del ciudadano frente a la acción administrativa, también implica que, en el proceso contencioso administrativo tributario debe condenarse en costas a la parte vencida, incluida la Administración Tributaria, que sería realmente situar en una posición de igualdad ante la Ley y el Derecho, al contribuyente y la Administración tributaria; sin embargo, en Guatemala cuando se ha condenado en costas procesales a la Superintendencia de Administración tributaria, por las salas de lo Contenciosos Administrativo y por la Corte Suprema de Justicia, dicha entidad (Superintendencia de Administración Tributaria), ha solicitado amparo ante la Corte de Constitucionalidad, bajo el argumento que es una institución descentralizada del Estado y por lo tanto no se puede condenar en costas procesales. Según ha indicado la corte de constitucionalidad:



Al hacer una interpretación extensiva de dicha norma, se advierte que la excepción relacionada fue incluida en la misma porque, al ostentar la representación del estado y defender sus intereses, la referida institución debía agotar obligatoriamente todos los procedimientos y medios de impugnación establecidos en la ley en defensa de los mismos, por lo que no puede presumirse mala fe en sus acciones; de tal cuenta debe entenderse que esa excepción no favorece únicamente a la Procuraduría General de la Nación, sino que también a todas aquellas instituciones estatales descentralizadas o autónomas que por su propia naturaleza no necesiten ser representadas, pero que como sucede en el presente caso, defienden intereses del Estado. Por esa razón la condena en costas e impresión de multa impuesta a la institución accionante, en efecto constituyen violación a su esfera jurídica y por ende al patrimonio del Estado. (...) Por las razones expuestas, resulta procedente acoger la petición de amparo que ahora se conoce con el objeto de dejar sin efecto en cuanto a la institución accionante, la resolución que constituye el acto reclamado, pero únicamente en lo referente a la condena en costas en imposición de multa a la amparista (...) “Sentencia de fecha 31 de enero de 2007, Expediente 413-2006. Corte de Constitucionalidad”. Con dicho criterio el principio de igualdad se considera quebrantado aparatosamente, ya que en la práctica entonces, solo se puede condenar en costas procesales al contribuyente, que ejercita su derecho ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; por lo tanto la igualdad de condiciones al momento de litigar desaparece, así como la igualdad en sus consecuencias legales, pues el Estado goza de privilegios, en perjuicio de



una de las partes y sin justificación alguna, por el simple hecho de que la demandada es parte de la estructura orgánica del Estado. (Romero, 2011, p.134 y 135)

En razón de lo expuesto, también debe considerarse la igualdad de las partes como un principio al debido proceso, ello no puede ser de otra manera, por cuanto para que exista un debido proceso, uno de los principios fundamentales que debe ser respetado es el de igualdad entre las partes, el cual es aplicable a todo proceso judicial, no sólo entre particulares, sino inclusive en aquellos procesos en los cuales esté involucrada la Administración, como es el caso del pretencioso tributario. Por otra parte, expresa José O. Casás, como derivación del principio de igualdad de la obligación tributaria: “Las proyecciones del principio habrán de reflejarse tanto en el Derecho tributario (...)”, agregando que una de las conclusiones que puede extraerse de esta regla es que: “Todo privilegio a favor del Fisco deberá estar respaldado por un fundamento constitucional o legal, pues no existe razón alguna para dar preeminencia jurídica a una de las partes de la relación sin precepto que lo establezca” (Dupouy, 2008, p.1811).

Concretamente, el Tribunal de los Contencioso Administrativo al analizar el expediente a la luz de sus constancias procesales, así como todos aquellos actos que han de surgir durante la tramitación del proceso, debe obligadamente:

Determinar la procedencia o improcedencia de las pretensiones de la demanda, al hacerlo, debe considerar los argumentos del administrado (actor



o contribuyente), de la Superintendencia de Administración Tributaria, de la Procuraduría General de la Nación, [los medios de prueba aportados al proceso] y **la determinación de la ley aplicable al caso concreto.** (El resaltado es nuestro) (proceso 01144-2011-00120).

1.5.3 Control constitucional

Expresa Rodríguez Bereijo, citado por Mynor Pinto Acevedo (1995), que a los órganos de jurisdicción constitucional le:

Está encomendada específicamente la función capital de asegurar la sumisión de la acción del Estado a la primacía del Derecho o, mejor aún, de la Constitución. Y ello, a través de una peculiar tarea que no es solo interpretar la constitución como si de una simple ley se tratara, sino **desarrollarla, proseguirla y precisarla**, asegurando así su estabilidad entre distintas circunstancias. (p.14)

El control del poder tributario, en cuanto a la creación de tributos, le corresponde a la Corte de Constitucionalidad, cuyas competencias tiene por fin:

Mantener la actividad de los órganos del Estado dentro de los límites establecidos en la Constitución, porque en ésta se plasma la voluntad del titular de la soberanía popular, que es superior a las decisiones de quienes



ejercen los poderes constituidos del Estado. El ejercicio de esta función, afirma Rodríguez Bereijo, es siempre jurisdiccional, “pues juzgamos con arreglo a criterios o razones jurídicas sobre controversias jurídicamente formuladas, por muy políticas que sean por su motivación o por su contenido. La interpretación es, concretamente, la interpretación judicial de la Constitución. Así, aunque política es la materia sobre la que trabajamos, sobre la que se ejerce la justicia constitucional, nuestra vinculación lo es –y rigurosamente– **a la razón de Derecho**. Los criterios de oportunidad (política o técnica) no deben servir para justificar las decisiones del tribunal, sino únicamente la aplicación de las normas y principios constitucionalmente declarados. (Pinto, 1995, p. 15)

La actual Constitución Política de la República de Guatemala de 1985 creó la Corte de Constitucionalidad, en cuyo Artículo 268 establece que:

La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asignan la Constitución y la ley de la materia ”Sosteniendo dicha Corte que la Constitución Política de la República de Guatemala, norma fundamental del ordenamiento jurídico, le confiere como máximo y único interprete de Texto Supremo “la función esencial de defensa es el orden constitucional y congruente con ella, la de conocer exclusivamente de las impugnaciones interpuestas contra leyes,



reglamentos o disposiciones de carácter general, objetadas parcialmente o totalmente de inconstitucionalidad, control de constitucionalidad que no se circunscribe sólo al examen de la disposición de carácter general, sino que debe abarcar, principios tales como los de unidad, concordancia práctica, corrección, función integradora y de fuerza normativa de la constitución. (Corte de Constitucionalidad de Guatemala, 2015, Expediente 5229-2013)

La Corte de Constitucionalidad tiene una función de especial trascendencia, pues es el intérprete supremo y guardián de los principios y valores contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. Esta labor se decanta por la interpretación de la carta magna, debiendo prevalecer el contenido teleológico y finalista de esta; por lo mismo, dicha corte no puede asumir competencias o realizar actos que contravengan la preceptiva constitucional, pues esto sería paradójico que la encargada de defender dicha preceptiva fuera precisamente la que infringiera la Constitución.



CAPÍTULO II

Principios constitucionales tributarios

2.1 Concepto y contenido

Los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario son únicamente aplicables al mismo, por lo que no podemos invocarlos en otra área del derecho, la Constitución Política de la República de Guatemala establece cuales son estos principios, siendo los siguientes:

- Legalidad Tributaria
- Seguridad Jurídica Tributaria
- Igualdad Tributaria
- Progresividad
- No Confiscatoriedad
- Capacidad De Pago

Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández (2011), establecen que los principios:

(...) expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquéllos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas fundamentales de una comunidad. Pero no se trata simplemente de



unas vagas ideas o tendencias morales que puedan explicar el sentido de determinadas reglas, sino de principios técnicos, fruto de la experiencia de la vida jurídica y sólo a través de ésta cognoscibles. (p.89 y 90)

El Artículo 4 del Código Tributario establece que:

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, **se harán conforme a los principios** establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Rafael Vergara Sandoval (2010), determina que los principios constitucionales del Derecho Tributario son:

(...) los criterios generales plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario. (...) Puede sostenerse que los principios constitucionales de derecho tributario constituyen auténticos límites al ejercicio del poder de imposición del Estado. De este modo, la referencia al carácter informador de la actuación de los poderes públicos que se predica de estos principios deviene así en un verdadero límite al ejercicio del poder tributario, de manera que quienes lo ostentan han de someterse imperativamente a ellos. (p.127 y 128)



Para Álvaro Rodríguez Bereijo (1992), los principios constitucionales tributarios son para decirlo con la frase de Karl Larenz: “Pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un “Derecho más justo” (p.22). Derivado de esto, la jurisprudencia del tribunal constitucional español, explica que los principios constitucionales constituyen: “Un auténtico mandato jurídico a los poderes públicos y una fuente de derechos y obligaciones que deben ser respetados por la legislación financiera y tributaria.” (182/1997, fundamento jurídico 6°).

A criterio de Erwin Iván Romero Morales (2013), los principios constitucionales en materia tributaria:

(...) se encuentran interrelacionados con cada uno de los derechos fundamentales y las garantías que protegen al contribuyente, en virtud de su vinculación objetiva y subjetiva, vistos desde la perspectiva de la justicia tributaria, tienen una importancia trascendental, en donde se matiza de una forma especial la seguridad jurídica. (p.1)

Por otro lado, Alejandro C. Altamirano (2012) resalta que los principios constitucionales tributarios son el conjunto de normas constitucionales que fundamentan al Derecho Tributario, en otras palabras, otorgan la legitimación a la imposición de tributos. (...) No se toman aisladamente, sino que se relacionan entre sí armando un todo sistemático en torno al cual gira el ordenamiento positivo del país. Se articulan como pilares del ordenamiento financiero y tributario y todo el



sistema tributario reposa sobre estos. Funcionan como límites al poder de imposición del Estado, consecuentemente son derechos para el contribuyente y obligaciones para el Estado. Las funciones esenciales desde los principios constitucionales se resumen en una serie de datos: a) Son directivas inexorables para el legislador, en razón de que este debe ordenar la legislación a dichos valores; b) Son limitaciones al ejercicio arbitrario y discrecional del poder público debido a que operan como garantías del contribuyente; c) Encauzan la interpretación de todo el ordenamiento jurídico en torno a los mismos; d) Sintetizan una tradición jurídica y hacen viable el funcionamiento del Estado Constitucional del Derecho; e) Son conquistas jurídicas de la civilización que no se alteran con regularidad sino que provienen en el tiempo; f) Son operativos y no programáticos. Estos principios fundamentales consagrados en la Constitución de todo país democrático se proyectan sobre todas las ramas del ordenamiento normativo, y si bien son comunes a los más variados campos jurídicos adquieren particular significado en el ámbito del Derecho tributario en donde encontramos al Estado republicano asumiendo un triple rol del creador del tributo, acreedor de esa obligación y a la vez juez en los conflictos que sobre estos susciten. (p.98 y 99)

Acerca de los principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, la Corte de Constitucionalidad sostiene que:

(...) en la Constitución Política de la República de Guatemala se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos a la



actuación del Estado. A partir de ahí, el derecho positivo regulará las diferentes instituciones o materias contenidas en la Ley Suprema, las cuales deberán ser coherentes con esos valores o principios. (2014, Expediente 290-2013 y Expediente 5509-2013)

Los principios a que se refiere han quedado plasmados en las normas de rango constitucional, y que se encuentran contenidos, de manera muy particular, en los artículos 239 principio de legalidad y 243 principio de capacidad de pago de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Corte de Constitucionalidad (2013) establece que, en un estado constitucional de Derecho, las disposiciones contenidas en la normativa de superior jerarquía tienen la característica de delimitar la actuación de los órganos o instituciones que ejercen el poder público, así como establecer las garantías de los ciudadanos frente a esta actuación. De esta manera, en forma general, en la misma normativa (constitucional) se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados como verdaderos deberes impuestos a la actuación del Estado. A partir de ahí, la ponderación particular que del texto de las normas constitucionales se efectúe respecto de los otros valores o principios que inspiran a la organización social, será que el derecho positivo deberá regular las diferentes instituciones o materiales contenidas en ellas, las cuales deberán ser coherentes con estos valores o principios y que, ante su ausencia, podrían catalogarse como ajenos al fin último del Estado, que es el bien común. (Expediente 2849-2012)



En menester establecer que los principios constitucionales tributarios constituyen un conjunto de prerrogativas que deben respetarse, cumplirse y ser las bases o fundamentos para el desarrollo del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco.

2.2 Principios constitucionales en materia tributaria

2.2.1 Principio de legalidad tributaria

El principio jurídico de legalidad, en el ordenamiento jurídico guatemalteco lo encontramos establecido o plasmado constitucionalmente como un principio básico del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, al manifestar la norma fundamental en su preámbulo que el Estado es responsable de: “(...) la promoción del bien común, de la consolidación del régimen **de legalidad**, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz (...).”

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece este principio que es fundamental dentro del Derecho Tributario Guatemalteco en los términos siguientes: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación (...)”



Como podemos ver el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tiene dos principios importantes como son el de reserva de ley y el de preferencia de ley. El principio de reserva de ley se basa en que única y exclusivamente un órgano tiene la capacidad de emitir las leyes respecto a los tributos en nuestro caso en particular corresponde al Congreso de la República tal cual lo establece el artículo mencionado, mientras que el de preferencia de ley nos refiere a que ningún reglamento, acuerdo o decreto puede modificar lo relativo a las leyes tributarias, únicamente puede ser a través de otra ley de igual jerarquía.

2.2.2 Principio de seguridad jurídica tributaria

El principio de seguridad jurídica que se consagra en el Artículo 2º. de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la República la... seguridad (...)” Para la debida interpretación de este Artículo, la Corte de Constitucionalidad ha sostenido que éste abarca también la seguridad en materia jurídica, y en el ámbito tributario ha indicado que consiste en (...) la confianza que debe tener el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el de carácter tributario, dentro de un Estado de Derecho; es decir, que el conjunto de leyes, coherentes e inteligibles, garanticen seguridad y estabilidad, tanto en su redacción como en su interpretación. Este principio debe integrarse al ordenamiento jurídico tributario para que sea previsible y calculable, a fin de que las obligaciones tributarias sean observadas por los ciudadanos; ello permite que estos conozcan con precisión sus derechos y deberes, así como los



efectos de sus actos. Por otro lado, **la seguridad jurídica también se manifiesta en la aplicación de los tributos**, pues las proposiciones normativas hipotéticas deben destinarse a cada concreta situación, con estricto apego a lo previsto en ellas, tanto por la administración tributaria como por los órganos jurisdiccionales, **a fin de evitar la introducción de criterios subjetivos y por ende, la arbitrariedad**. Así, dentro de ese proceso, ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan, condicionando su mutua armonía, proceso que será seguro en la medida en que lo sea la norma que se emplea. De igual forma, **las actuaciones de los aplicadores del derecho, en especial de la administración tributaria, será segura si se desarrollan siguiendo un procedimiento preestablecido en un plazo razonable**. Ello es así porque esta entidad fiscalizadora está vinculada en su actuación a los principios y garantías reconocidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley, especialmente al principio de legalidad, que es un mandato de sujeción al Derecho, porque esta es la única forma de garantizar la certidumbre al particular. Es decir, la seguridad jurídica se manifiesta la existencia de un poder reglado en la administración, especialmente, conforme los artículos 19 y 69 del Código Tributario, dirigido a los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones; **“bajo esta perspectiva, constituye un límite a la libre apreciación de los hechos de administración tributaria**. (Corte de Constitucionalidad, 2014, expediente 290-2013) (Énfasis agregado).

En los argumentos sostenidos por la Corte de Constitucionalidad con respecto al principio de seguridad jurídica, se deduce que la legislación y los actos administrativos que dicte la Administración deben ser coherentes e inteligibles con



el sistema legal existente, lo que recae en el principio de que la seguridad jurídica debe tener un elemento de previsibilidad, criterio que es compartido por García Novoa (2000) de la forma siguiente:

Nos hallamos ante la idea de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro, en un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero como es el ordenamiento tributario. En éste, la base de posición jurídica del ciudadano será la posibilidad de prever esas obligaciones... la seguridad jurídica no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre la cuantía de la obligación, sino que cuando la certeza dependa de un acto administrativo de aplicación legal, ésta se pronta y definitiva... Como ha señalado PAULICK, la determinación del contenido de la obligación tributaria será la sustancia de la seguridad jurídica tributaria. Y ello no solo supone que la singular determinación del tributo se haga también de forma segura y con prontitud y definitividad. En suma, que se cumpla la exigencia de consolidación pronta de las situaciones jurídicas de pendencia. La idea de la “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. (p.112 y 113)



La Superintendencia de Administración Tributaria a través de su directorio, también se ha pronunciado en relación a este principio de la forma siguiente:

Debe tenerse presente el principio constitucional de seguridad jurídica, este principio está íntimamente ligado al principio constitucional de legalidad, considerándolo algunos autores una consecuencia de este. Conforme a este principio, las leyes tributarias deben tener atributos como: certeza sobre su vigencia, claridad de sus disposiciones y cumplimiento del orden jerárquico de las normas. (Resolución No. 655-2013, 29 de agosto de 2013)

En ese mismo orden de ideas, Sáinz de Bujanda (1980) también ha precisado que:

La seguridad, en su doble manifestación –**certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad**-, ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz. (p.60) Lo cual ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y la justicia.

Rodríguez Bereijo (1992), nos explica que la jurisprudencia constitucional de España ha venido aplicando el principio de seguridad jurídica en una triple dimensión:



1) Como conocimiento y certeza del Derecho positivo; 2) Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general en cuanto garantes de la paz social, y 3) Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros. Presenta una particular relevancia en materia tributaria por el enorme volumen, la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta su conocimiento y comprensión. (p.35)

En definitiva, el principio de seguridad jurídica aplicado a la materia tributaria puede resumirse de la forma siguiente:

- a) “La seguridad jurídica es, suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad” (Tribunal Constitucional de España, Expedientes 27/1981, 99/1988).
- b) Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué al atenerse ante la misma. En este orden de exigencia no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario, que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y



condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos
(Rodríguez, 1992, p.35)

Dentro de los elementos primordiales de la seguridad jurídica tributaria encontramos:

- Certeza, que busca que el administrado o gobernado tenga plena seguridad de los actos de la autoridad específicamente en el ámbito tributario. Dicha certeza puede subdividirse en certeza ordenadora, que se refiere propiamente al momento en el cual el Estado diseña la norma y dicha norma cumple con ciertos factores, para llegar a su existencia y luego vigencia, que da vida a la segunda subdivisión de la certeza que es la certeza jurídica, pues su norma da seguridad al administrado y concluye con la certidumbre jurídica, que es la tercera subdivisión y se refiere propiamente a que nace cuando el sujeto tiene un acto de autoridad y le es aplicable la ley.
- Previsibilidad, está relacionada con la seguridad jurídica ya que la previsibilidad no puede dejar de abordarse cuando se examina la seguridad jurídica, toda vez que la previsibilidad del accionar estatal otorga seguridad al ciudadano o administrado y le permite saber a qué atenerse, creando así un clima de estabilidad necesario para el desarrollo.



- Prohibición de arbitrariedades, la norma que establezca los tributos debe ser explícita sobre el tipo de carga que generará, esto es, deberá precisar de forma cierta si están diseñados para gravar rentas netas o disponibles o bien si su hecho imponible estará enfocado en gravar actos o actividades. Al referirnos a prohibición de arbitrariedades, significa que el legislador no debe establecer premisas en la norma que puedan ser manipuladas por la autoridad o por el particular; algo muy similar al principio de legalidad tributaria, en donde el legislador no puede dejar en manos de los gobernados ni de las autoridades que estos determinen la base del tributo, o incluso, que puedan manipular, alterar o tergiversar el contenido o alcance de la citada base.

2.2.3 Principio de igualdad tributaria

El Artículo 4º. De la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. (...)”, cuya aplicación de este principio en el ámbito tributario, la Corte de Constitucionalidad (2003) ha señalado:

(...) que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual



tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones... La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes. Deben tratar de igual manera a los iguales, e iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias (...). (Expediente 641-03)

Por su parte, Rodríguez Bereijo (2011) sobre este principio advierte que:

(...) es tarea ardua escribir sobre la igualdad tributaria; un tema insondable que inevitablemente lleva a preguntarse por los grandes problemas clásicos del Derecho tributario y de la ciencia de la Hacienda Pública, siempre abiertos, siempre en cuestión, del justo reparto de las cargas fiscales, aspiración ideal de todo sistema tributario en un Estado democrático sujeto al imperio de la ley, no solo en la definición de los principios básicos de su ordenamiento jurídico, sino, sobre todo, en su concreta aplicación práctica. La concepción del impuesto como deber constitucional y cívico (de solidaridad social, política y económica) de contribución al sostenimiento de los gastos públicos esta inseparablemente unido a la idea de reparto igual o igual contribución (según haberes o según sus facultades decían los textos liberales clásicos) como realización de la justicia en esta rama del Derecho. Y en este punto la capacidad económica es el criterio de medida para la realización de la justicia, para el justo reparto entre todos de la carga tributaria. (p.11)



Así mismo, Ferreiro Lapatza (2006) explica en relación a este principio que

Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes. Por tanto, para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quien tiene y quien no tiene capacidad contributiva. Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta. La capacidad para contribuir. (p. 282)

En ese mismo orden de ideas, Rodríguez Bereijo (2011) explica que:

Difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual a los sujetos en relación con presupuestos de hecho /indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos. (p.46)

Es importante destacar que el principio de igualdad en materia tributaria, no sólo se encuentra asociado al establecimiento de los tributos en orden a la capacidad contributiva y en la igualdad ante la ley, sino que también, **igualdad en**



la aplicación de la ley, lo cual obliga a que la ley sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación.

Como podrá observarse, este principio constitucional al igual que todos los principios, su observancia y mandato está dirigida al legislador en la creación de las normas tributarias al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria, especialmente a los sujetos pasivos con capacidad económica sustancialmente idéntica, y por otra parte, a la Administración Tributaria en la aplicación de la Ley, especialmente en su función fiscalizadora, la cual debe estar libre de conductas arbitrarias. De esta cuenta, el principio de igualdad en la Ley y ante la aplicación de la Ley, debe considerarse como un derecho fundamental de la persona, en el sentido de no sufrir ninguna discriminación jurídica, esto es: “A no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.” (Rodríguez, 2011, p.50).

En cuanto al principio de igualdad en la aplicación de la Ley, es importante traer a la vista lo que al respecto regula el Artículo 98 numeral 12 del Código Tributario y sus reformas, el cual establece que la Administración Tributaria debe: “velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en la ley, dictados en casos similares a fin de lograr unificación de criterios (...)”, esta disposición es una derivación del principio de igualdad en la aplicación de la Ley, que de acuerdo a lo manifestado por el Tribunal Constitucional de España:



(...) la igualdad en la aplicación de la ley, lo que impone es que un mismo órgano no pueda modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones. En casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. (Tribunal Constitucional de España, Sentencia 14/1985 de 1 de febrero de 1985)

El principio de igualdad se encuentra inspirado en la concepción clásica de los principios del derecho, que significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar de forma desigual a los desiguales, o que estén en desigualdad de circunstancia. Propiamente en el derecho tributario se refiere al trato que debe ser exactamente igual a todos los contribuyentes conforme lo establecido en la legislación. Dicho principio en Guatemala busca que los tributos sean equitativos y justos, siempre debiendo tomar en cuenta las diferencias que caracterizan a cada sujeto tributario en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos.

2.2.4 Principio de progresividad

Este principio es aplicable a los impuestos que van sufriendo incrementos valga la redundancia progresivos, actualmente en el caso propio de Guatemala ya no es aplicable al Impuesto Sobre la Renta.



En lo que toca a este principio, la mención que de él se hace junto con la del principio de igualdad, es significativa de que a través de él:

(...) se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario justo. En este sentido, la progresividad tributaria constituye también una medida de la igualdad. (Rodríguez, 2011, p.52)

Se dice, que un impuesto es progresivo cuando: “(...) el tipo impositivo crece al crecer la base imponible; cuanto mayor es la magnitud del valor del hecho imponible realizado, mayor es el tipo que se aplica.” (Pérez y Pérez, 2009, p.85 y 89). Así, por ejemplo, en el impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto 15-98 del Congreso de la República, el artículo 11 establece que será progresivo si, para una base imponible (valor del inmueble) de Q. 2,000.01 a Q. 20,000.00 el tipo impositivo es del 2 por millar, y para una base imponible de Q. 70,000.01 en adelante, el tipo impositivo es del 9 por millar.

Como ya se ha indicado con anterioridad, la capacidad económica no es el criterio exclusivo de la justicia tributaria, pues el legislador constitucional ha dejado bien claro que **el sistema justo que se proclama** no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad.



En cuanto a las formas o técnicas a través de las cuales puede actuarse a la progresividad, normalmente se considera que dicho efecto se logra con la utilización de tipos de gravamen progresivos, esto es, aquello cuya cuantía aumenta en mayor proporción que el incremento de la base imponible del tributo a que se aplican. Ahora bien, debe tenerse presente que la progresividad también puede lograrse por medio de empleo de otras técnicas como, por ejemplo, determinadas exenciones. (Collado, 2006, p.49 y 50)

Explican Pérez de Ayala (2009) que este principio estará acorde con la justicia tributaria, si al momento de crear un tributo: “Se grave con una carga tributaria más que proporcional al que más tiene, al que demuestre una mayor capacidad económica, permitiendo así un adecuado reparto de la carga fiscal y, por ende, de la riqueza.” (p.86).

Debe tenerse presente que la progresividad en la tributación también tiene su límite, y es la prohibición constitucional de tributos confiscatorios, debe entenderse que un sistema tributario es justo cuando se encuentra inspirado en los principios de igualdad y progresividad, los cuales no pueden ser llevados hasta el extremo, sino que debe respetarse el límite de la no confiscatoriedad.



2.2.5 Principio de no confiscatoriedad

Este principio se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, desde dos perspectivas jurídicas, por una parte, como límite al legislador de crear tributos exorbitantes que pretendan absorber una parte esencial del patrimonio o de la renta del contribuyente, que según lo establece el Artículo 243 del Texto Constitucional: “Se prohíben los tributos confiscatorios (...)”, y por otra parte, en el ámbito sancionador o punitivo, el Artículo 41 de la Constitución Política preceptúa que “(...) se prohíbe (...) la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder el valor del impuesto omitido.” Este mandato constitucional se encuentra desarrollado en el Artículo 89 del Código Tributario y sus reformas en los términos siguientes: “La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.”

Explica Osvaldo H. Soler (2002) que:

La admisión de una imposición progresiva no podría en modo alguno justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas, por lo que es el menester el **establecimiento de límites al poder tributario del Estado** en este sentido. (p.86)



Así también, Rodríguez Bereijo (2011) advierte que: “Se trata de un principio tributario que (...) se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario... que trata de garantizar el respeto por parte del sistema fiscal de otros valores y derechos constitucionales... a saber: **el derecho a la propiedad privada.** (...)” (p.53). Este criterio también lo comparte Ernesto Lejeune Valcárcel al afirmar que:

La no confiscatoriedad no representa un principio tributario stricto sensu, en cuanto no constituye un límite surgido desde dentro del ordenamiento tributario, sino un límite que surge desde otro derecho protegido constitucionalmente, como es el derecho de propiedad, de tal forma que sólo en relación a éste puede ser comprendido y analizado el problema de la no confiscatoriedad tributaria. (Casado, 1992, p.194)

Debe considerarse que la garantía constitucional de no confiscatoriedad se deriva de una adecuada aplicación del principio de “**equidad y justicia tributaria**”, contemplado en el primer párrafo del Artículo 243 constitucional que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. (...)”, además, del derecho a la propiedad privada que se encuentra regulado en los Artículos 39 y 41 de la Constitución Política, los cuales regulan lo siguiente: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. (...)”, “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. (...)”



Refiriéndose a los principios de **equidad y justicia tributaria, y capacidad de pago**, la Corte de Constitucionalidad (2003) ha precisado:

(...) Que estos cobran efectividad cuando se crean impuestos que son estructurados en tal forma que, permiten fácilmente evidenciar 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. (Expediente 1766-2001 y 181-2002)

En los casos concretos sobre este principio, la Corte de Constitucionalidad ha hecho hincapié en las siguientes consideraciones:



- “Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta.” (Corte de Constitucionalidad, 2008, Gaceta 90, Expedientes acumulados 2947-2008 y 3108-2008).
- (...) Ciertos impuestos se estructuran sobre la base de impuestos o bienes propiedad de los contribuyentes; y cuando ocurre de esa manera, la equidad y justicia tributaria imponen que debe permitirse a los sujetos pasivos en la relación tributaria, el poder excluir del gravamen todos aquellos gastos en los que necesariamente tenga que incurrir para la conservación del patrimonio afecto; pues de no ser así, los impuestos podrían constituirse en una confiscación indirecta de este último ante la disminución sustancial que de él puede generarse en la búsqueda del cumplimiento de pago de la carga impositiva, todo ello en detrimento de la prohibición contenida en el segundo párrafo del Artículo 243. (Corte de Constitucionalidad, 2003, Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002)
- (...) El activo de una empresa tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades económicas, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste



se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo. (Corte de Constitucionalidad, 2003, Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002)

Por su parte, el **Tribunal constitucional de Perú** en reiteradas sentencias se ha pronunciado en relación al principio de no confiscatoriedad de la forma siguiente:

- El principio de no confiscatoriedad: “Informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de la persona.” (Tribunal Constitucional del Perú, Expediente No. 0004-2004.AL/TC).
- El principio de no confiscatoriedad: “Tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado.” Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias de quienes estén obligados a sufragarlo.” (Tribunal Constitucional del Perú, Expediente No. 2727-2002.AA)

Así también, **en la jurisprudencia de Argentina**, es oportuno citar la causa Candy S.A. (Fallos 332:1572) en la que se menciona en los considerandos 8 y 12 lo siguiente:



(...) 8. Que en la presente causa la accionante ofreció como prueba +, junto con la documental, un “informe especial de contador público” conteniendo una “estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo” (Anexo G, fs. 74/85). Sobre la base de los datos que surgen de sus estados contables (aportados como anexo H), en dicho informe comparó la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, criterio que, de conformidad con la doctrina de fallos 328:2567, no es idóneo, por sí mismo, para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora. Sin perjuicio de ello, del mencionado informe también se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo cuya aplicación se discute en la causa, es decir, si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustando correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición. (...) 12. Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio -Fallos 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos



318:676 y 318:785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal), el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes. (Lexis No. 70053775, 2009)

En relación al porcentaje de 33% como tope de la presión fiscal, que se menciona en el fallo anteriormente descrito, el autor Alejandro C. Altamirano (2012), explica que:

El porcentaje de 33 por 100 del producto normal de una propiedad ha servido de parámetro para que los tribunales declaren como barrera infranqueable de la carga tributaria, pero no se trata de un límite fijo, inamovible y menos adecuadamente fundado, por lo que el contribuyente pueda esgrimir a través de la cual acredite el grave cercenamiento de su patrimonio o renta. (p.134)

Y por último, el **Tribunal Constitucional de España** también se ha pronunciado en relación al principio de no confiscatoriedad de la forma siguiente:

- “La imposición puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando, a raíz de la aplicación de los diferentes tributos vigentes, se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades” (STC 27/1981 y 150/1990).
- (...) Hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en este; hay



quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria y hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario. Tiene declarado este tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, baso o exigencia de toda imposición su pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. (Collado, 2006, p.51)

En el ámbito sancionador tributario, el Artículo 41 de la Constitución Política de la República, establece que se prohíbe: “(...) La imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder el valor del impuesto omitido.” De esta norma se colige que en ningún caso, la multa con la que se sancione la omisión de un impuesto, no puede exceder del ciento por ciento de su monto. Para los efectos de esta norma, debe comprenderse que de conformidad con lo establecido en el Artículo 88 del Código Tributario y sus reformas, la omisión de pago de tributos se constituye: “(...) por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo(...).” De lo cual se deduce, que para los efectos de una determinación de oficio de la obligación

tributaria sobre base presunta, también le es aplicable la sanción por multa del ciento por ciento del impuesto, que presuntamente se ha omitido.



2.2.6 Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo denomina “**Principio de capacidad de pago**” y en el mismo se establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias se estructuran conforme al principio de capacidad de pago. (...)” De acuerdo a la investigación realizada, tanto en la doctrina moderna como en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España, resulta más apropiado denominarlo “principio de capacidad contributiva o principio de capacidad económica” que “principio de capacidad de pago”, toda vez que, la capacidad de pago y la capacidad contributiva son dos conceptos que se refieren a cosas distintas, tanto desde el punto de vista económico, como tributario. Así, **la capacidad de pago**, en una de sus variadas definiciones consiste en la cantidad máxima de los ingresos disponibles para destinar a pago de deudas en un momento determinado u obligaciones contrariadas. Por otra parte, **la capacidad contributiva o capacidad económica**, es un concepto utilizado con mayor frecuencia por la doctrina tributaria, y según lo refiere García Novoa (2012): “El recaer sobre una manifestación de capacidad contributiva es así un elemento definitorio esencial del concepto del tributo. Sin capacidad económica, la detracción patrimonial en que el tributo consiste pierde su justificación.” (p.169). Por todo ello, se puede afirmar que un impuesto se debe porque se tiene capacidad



contributiva, aunque no se tenga capacidad de pago, es decir, que no puede condicionarse la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible ante la falta de capacidad de pago del sujeto obligado. En esa virtud, a criterio del investigador, se considera que el error incurrido por el Constituyente ha sido advertido, y a pesar de ello, en la presente investigación se utilizará indistintamente el concepto de capacidad de pago, capacidad contributiva o capacidad económica para referirse al mismo sentido.

Sobre este instituto tributario, Rodríguez Bereijo (1992), explica que el principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes:

1) Por una parte es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento disociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir; 2) Por otra parte, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. (p.43)



Por esta razón Marco César García Bueno (2002) sostiene que: “Cuando el legislador construye la hipótesis del hecho imponible, capta con precisión los elementos económicos que respaldan el nacimiento de la obligación tributaria, en los términos fijados por el principio de capacidad contributiva.” (p.336)

La Corte de Constitucionalidad (2008) ha interpretado los alcances del principio de capacidad de pago regulado en la norma constitucional de la forma siguiente:

Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de **capacidad de pago** debe cobrar efectividad mediante la **creación de impuestos** que responderán de tal forma que a mayor **capacidad contributiva**, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la **capacidad económica** personal de cada contribuyente; para esto **el legislador** debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan **tipos impositivos mínimos y máximos**, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como **motivos vitales** y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la venta. (Gaceta 88, Expediente 775-2007) (Énfasis agregado).



De la redacción de este importante fallo dictado por la Corte de Constitucionalidad, es posible proponer el siguiente análisis jurídico del principio de capacidad contributiva en sus diversas manifestaciones:

- a. En este fallo, **el principio de capacidad de pago**, también ha sido denominado indistintamente como **principio de capacidad contributiva** y también **principio de capacidad económica**.
- b. **El principio de capacidad contributiva como expresión de igualdad tributaria.**

Ha sostenido la Corte de Constitucionalidad (2003) que: “(...) En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.” (Expediente 641-03).

¿Cuándo dos situaciones son iguales o desiguales?

La doctrina ha sostenido que:

Dos situaciones son iguales cuando la capacidad económica que se manifiesta en una y otra es la misma. Las situaciones que ponen de manifiesto igual capacidad contributiva deben recibir un tratamiento igual. La capacidad contributiva es la medida de la igualdad en el ordenamiento tributario. (Costa, 2007, p.4)



Por su parte, Palao Taboada (2004) explica que:

(...) Se hace así necesario un criterio que resuelva este problema, criterio que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, en consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a concretar la noción de capacidad económica en un grado suficiente para permitir la eficacia del principio de igualdad. (p.771)

Acorde a lo establecido previamente, se deduce que las personas con mayor riqueza deben de contribuir de un modo más intenso a la financiación de los gastos públicos, De esta manera, el Derecho Tributario se erige como un instrumento al servicio de la política fiscal de un Estado para lograr uno de los objetivos o funciones esenciales: la redistribución de la renta y la riqueza.

Por su parte, Rodríguez Bereijo (2011) advierte que:

(...) Un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si todos lo que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas. (p.237)



Agregando que:

El principio de capacidad económica exige, desde luego, la igualdad ante la ley pues no puede existir justicia y equidad en la imposición sino entre iguales. Difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la ley, al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria lo hace de manera arbitraria y no razonable, tratando de manera desigual y discriminatoria supuestos de hecho sustancialmente idénticos. (Rodríguez, 2011, p.239)

En definitiva, en los fallos antes citados, la Corte de Constitucionalidad (2003) es conteste en indicar que los principios de equidad y justicia tributaria, y capacidad de pago:

Cobran efectividad cuando se cobran impuestos que son estructurados de tal forma, que, permiten fácilmente evidenciar 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. (Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002)





CAPÍTULO III

Impuesto Sobre la Renta

3.1 Concepto y contenido

El Decreto 10-2012 fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala el 16 de febrero de 2012, siendo publicado el 5 de marzo de 2012 en el Diario de Centro América. Dicho decreto toma en cuenta y guarda relación de consistencia y complementariedad con la iniciativa de ley número 4317, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, que se conoce como Ley anti evasión II. El Decreto 10-2012 integra en un mismo cuerpo legal, en 7 libros de los cuales uno fue derogado, las normas tributarias siguientes: El impuesto Sobre la Renta, El Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, Reformas al Impuesto al Valor Agregado, Reformas al Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Reformas al Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, las Disposiciones Finales y Transitorias así como también el libro de Ley Aduanera Nacional que fue derogado. Lo que se buscaba con este decreto era el tratamiento jurídico unitario para facilitar la estructura de la reforma que se pretendía y reunir en un mismo cuerpo legal diferentes normas tributarias para facilitar su observancia y mejorar su conocimiento.

Siendo interesante que de este decreto hasta el 1 de enero de 2013 entra en vigencia del Libro I y VII, además que el 20 de diciembre de 2013 se publica el



Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, el cual reforma el Decreto 10-2012 entrando en vigencia el 21 de diciembre de 2013.

Conforme este decreto se establecen las categorías de las rentas según su procedencia las cuales son: a) Rentas de Actividades Lucrativas; b) Rentas de Capital y Ganancias de Capital; y c) Rentas del Trabajo. Dicho decreto establece puntualmente cuales son las exenciones generales del Impuesto sobre la Renta en Guatemala que lo encontramos en el artículo 8 del Decreto 10-2012, dentro de las cuales están: a) El Estado y sus entidades, las municipalidades y sus empresas, salvo de capital mixto; b) las universidades; c) los centros educativos, como centros de cultura, respecto a matrícula, colegiatura y derechos de examen; d) las herencias, legados y donaciones; e) las rentas de las iglesias, exclusivamente por razón de su culto; f) las rentas de las asociaciones no lucrativas; y g) las rentas de las cooperativas con sus agremiados, una excepción a esta exención son las operaciones con terceros por partes de las cooperativas ya que dicha acción si se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta.

3.2 Antecedente histórico

Armando Porras y López (Citado en Guerrero, 2006), escribe que:

El impuesto Sobre la Renta nace en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto



a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, lo volvió a establecer en 1803 cuando se inició nuevamente la guerra. Los ministros Peel y Asquith lo continuaron sosteniendo a pesar de los ataques del Parlamento, pues varios representantes afirmaban que debería desaparecer, ya que era un impuesto de guerra y que terminada ésta, aquél también debía terminar.

El Impuesto Sobre la Renta es el más antiguo de que se tiene en la historia de Europa y que se le llamaba *Income Tax*. Este era el medio necesario contra la revolución francesa y las presiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Puesto que su recaudación consistía en que los contribuyentes debían declarar el diez por ciento (10%) de sus rentas totales. Asimismo, el profesor Porras y López continúa escribiendo que:

La estructura del “property and income tax” era la de ser proporcional. Siendo ministro Lloyd George, cambió la esencia del impuesto, volviéndose la tasa progresiva, por lo que la tormenta periodística y parlamentaria arreció. Ante la petición pública de que no sólo era indebida dicha tasa, sino que todo el impuesto debía desaparecer, Lloyd George, magistralmente contestó en el parlamento: Por qué tratar el impuesto como una reserva, como una cosa de naturaleza temporal, mientras que los otros impuestos no eran a su turno, impuestos temporales, tales como los que pasan sobre la alimentación del pueblo. (Guerrero, 2006, p.39)



Según Porras (Citado en Guerrero, 2006):

En Francia se dio la reforma fiscal a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que triunfa en 1887. El proyecto de Poincaré es discutido en el parlamento Francés, y es aprobado definitivamente, entrando en vigor desde 1895 una forma específica del Impuesto Sobre la Renta. No obstante, el actual impuesto francés que lleva ese nombre se estableció el 15 de julio de 1914 puesto que la política fiscal de ese país hasta la mencionada fecha se orientaba hacía los impuestos indirectos. Las fuentes impositivas principales eran la propiedad raíz con mejoras o sin ellas; sobre el comercio, de modo particular sobre patentes y licencias; sobre la actividad profesional; sobre bienes muebles y el anacrónico impuesto sobre puertas y ventanas.

Fue así como al proponerse el Impuesto Sobre la Renta se levantó una ola de protestas. En el último tercio del siglo pasado varias provincias de Alemania habían llevado reformas fiscales que crearon una pluralidad de impuestos sobre la renta alcanzando un alto grado de perfección impositiva. En efecto hacía los años de 1891 y 1893 Prusia, Baviera, Badén y otras regiones implementaron el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive a la misma Inglaterra que había sido cuna del impuesto que estudiamos. (Guerrero, 2006, p.40)



Dejando a un lado el continente europeo nos trasladaremos al nuevo continente y nos interesamos en los Estados Unidos de Norteamérica, ya que en este país el Impuesto Sobre la Renta también ha librado fuerte batalla para imponerse. La historia política-social de aquel país está íntimamente ligada con la historia de los impuestos. De acuerdo con el régimen constitucional de Norteamérica, desde el punto de vista fiscal, existen impuestos que establecen los Estados, e impuestos de la exclusiva competencia de la Federación, entre los cuales existe el Impuesto Sobre la Renta. En efecto, desde la iniciación de la lucha de la independencia; hasta la guerra de secesión, el gobierno norteamericano se sostuvo en gran parte por los impuestos que se recaudaban sobre el comercio exterior. Según los historiadores quizá la verdadera importancia del Impuesto Sobre la Renta se haya aquilatado en los Estados Unidos más en tiempos de guerra que en tiempos de paz. Algunos autores han escrito sobre si Impuesto Sobre la Renta es directo o indirecto. Puesto que, si el Impuesto era indirecto, debía repartirse entre los Estados de acuerdo con su población trayendo en consecuencia una desigualdad entre los individuos. Y si el Impuesto era directo, entonces la cláusula constitucional de la uniformidad se violaba, ya que esta no admitía la progresividad. Fue así como la Suprema Corte de Justicia de la Unión Norteamericana, posteriormente establecida que la uniformidad se refería exclusivamente al fenómeno geográfico, porque el problema se circunscribía a precisar lo que debía entenderse por impuesto directo. (Guerrero, 2006, p.41)



3.3 Antecedente histórico guatemalteco

Es de advertirse que en Guatemala, como ya lo señalaremos más adelante, desde el 27 de mayo de 1938 se emitió el Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante el Decreto Legislativo 2373, creando una imposición sobre la renta, pero ésta se efectuó en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas. Ese fue el motivo por el cual han colocado, a El Salvador, Costa Rica, y Honduras antes que a Guatemala y Nicaragua, como países que establecieron el impuesto sobre la totalidad de la renta, puesto que en aquellos países se hace en forma genérica y no específica como se realizó en Guatemala. Como se estableció anteriormente, fue en El Salvador, en donde en 1915 durante el Gobierno del Presidente Carlos Menéndez, se estableció el Impuesto Sobre la Renta por primera vez y por ende en Centroamérica. Seguidamente Costa Rica es el segundo país centroamericano que en noviembre de 1931 durante el gobierno de don Cleto González Víquez se implementó el sistema tributario directo y que por ende gravó las rentas. Y en tercer lugar Honduras por medio de la Ley número 6 del 10 de noviembre de 1949. (Guerrero, 2006, p.42)

El Decreto Gubernativo 2099, que lleva por título *Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas* fue aprobado mediante el Decreto legislativo 2373, que fue emitido el 27 de mayo de 1938 y publicado en el Diario Oficial el 4 de junio de 1938. Y como puede deducirse de su título, únicamente gravitaba las utilidades de las empresas lucrativas, siendo por lo tanto el sujeto pasivo persona



física o jurídica de las empresas lucrativas, y que su margen de imposición era que principiara con un capital en giro de 5,000.00 quetzales y con una ganancia anual de 1,000.00 quetzales, por lo que habían muchas empresas que quedaban fuera del margen de la ley impositiva. El 30 de noviembre de 1944 la junta de gobierno que presidía en esa época mediante el Decreto número 26, reformó el Decreto número 2099 introduciendo modificación en la tarifa. Sin embargo, esta vez ya no iniciaba con el 5% sino con el 6% y tampoco terminaba con el 12% como la legislación anterior, sino que la tasa máxima era del 50 % para los que tuvieran ganancias que fueran mayores de 500,000.00. No obstante, esta legislación también fue reformada más tarde por medio del Decreto número 585, del 14 de enero de 1949. Empero, el Decreto número 44 del 22 de diciembre de 1944 ya había hecho un gravamen para los beneficios de capital provenientes de rentas mobiliarias e inmobiliarias representadas por intereses, dividendos, arrendamientos, participaciones y cualquier otro percibido en forma eventual, con tarifas del 1% hasta el 6%, sin que pasaran de 10,000.00, y en caso de ser así se le aplicaría el Decreto número 2099. (Guerrero, 2006, p.42)

3.3.1 Génesis del Impuesto Sobre la Renta mediante el decreto 1559

Según el autor guatemalteco Luis Antonio Díaz Vasconcelos (Citado en Guerrero, 2006):



El trabajo preparado por el licenciado Viteri, con el dictamen de las Comisiones Unidas Hacienda y Economía, ya terminado, y debidamente discutido y depurado, con fecha 22 de agosto del 1961 sufrió la primera lectura en el pleno, posteriormente el 23 de agosto y 21 de septiembre, la segunda y tercera, respectivamente. Dicho proyecto fue aprobado por 35 votos contra 7. En el ínterin, el Ejecutivo retiró dicha iniciativa de ley con anuencia del pleno, indicando que había necesidad de reestudiarlo, aunque más tarde fue devuelto sin recibir modificación alguna. Así fue como el licenciado Viteri no pudo ver terminada su labor, ante de terminar su período parlamentario. A la salida de este laborioso congresista, en abril de 1962 el proyecto de ley estaba en un suspenso. (p.43)

El presidente Miguel Ydigoras Fuentes tenía gran interés en que aquella ley saliera aprobada, puesto que era público el compromiso adquirido por los gobiernos americanos que carecieran de ella, de acelerar leyes de imposición a los beneficiarios, rentas o ganancias, para poder aspirar a ser candidatos a la ayuda de la alianza, según lo acordado en punta del Este. El general gobernante perdía, con la salida del licenciado Viteri, el mayor impulsor de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Fue así como llegó el momento de aprobar la redacción final del tan trajinado Decreto y en la histórica sesión del 24 de noviembre de 1962 con el número 1559, pasó a ser ley de la República de Guatemala, y que sería una imperiosa norma que principiaría a tener vigencia el primero de julio de 1963. Posteriormente, a la promulgación del Decreto 1559, en aquella época se habló mucho sobre esta ley, argumentando siempre sobre las injusticias, puesto que al régimen depuesto se le



achaca lo malo que pueda tener el Impuesto Sobre la Renta y que se pretendía sostener que lo que podía hacer de beneficioso en una ley, como la que se promulgó en 1962 es únicamente atribuible a los nuevos usufructuarios del mando del Estado.

(Guerrero, 2006, p.43 y 44)

3.3.2 Origen del Decreto Ley numero 229

El 1 de julio de 1963 entro en vigencia el decreto 1559, luego de haber sido promulgado el 24 de noviembre de 1962. Sin embargo, a pesar de su escasa vigencia, el Jefe de Gobierno de la República emitió un Decreto-Ley número 229, que entró en vigencia el 24 de junio de 1964 un día después de su publicación y que por lo tanto derogaría totalmente el decreto número 1559. No obstante, a pesar de ser un decreto ley que en sus considerandos argumentaba un régimen tributario más justo, en realidad fue casi una copia del Decreto 1559, puesto que los cambios en ocasiones se hacían casi insignificantes, por lo que el autor Luis Antonio Días Vasconcelos cita el artículo primero en su último párrafo donde establece que “También quedan afectos al impuesto, los ingresos obtenidos en la República por comunidades de bienes, por patrimonios hereditarios indivisos y los provenientes de bienes, en fideicomisos o administrados por encargo de su confianza, aun cuando sus bienes estén destinados a personas que no han nacido. En consecuencia, esta última declaración de “personas que no han nacido”, es innecesaria puesto que está prevista en la ley, por lo que debió haberse redactado “o los que pueden tener parte o interés”. Resulta entonces, que como todo nuevo



decreto tiene ventajas por una parte y desventajas por otra parte, no es extraño si tiene algunos supuestos que benefician o perjudican a determinados sectores, que, como ya se estableció antes, se publicó el 23 de junio de 1964 y entró en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, según lo estableció el Artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto-Ley 229. (Guerrero, 2006, p.44 y 45)

3.4 Naturaleza

Al Impuesto Sobre la Renta le son aplicables los caracteres de ser un tributo ordinario de derecho público, y que dentro de estos presenta una naturaleza directa y personal. El primero de los caracteres apuntados (ordinario de derecho público) es por ser producto de la ley emanada del Organismo Legislativo, en cumplimiento del principio de legalidad que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y además que tiene como sujeto activo y pasivo en primer lugar al mismo Estado y en segundo lugar a los contribuyentes (personas individuales o jurídicas), (...). (Guerrero, 2006, p.45)

Con los conceptos que hasta aquí hemos obtenido resulta que el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen personal y directo. Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, puesto que solo la contempla en su particular situación contributiva. Directo en cuanto se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga



impositiva a otra persona, a la que la administración tributaria le denomina contribuyente, por lo que él es quien debe pagar el impuesto. Además consideramos que el Impuesto Sobre la Renta descansa en el principio de la capacidad de pago del contribuyente. La capacidad de pago del impuesto lo encontramos regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y se mide por medio del ingreso percibido en dinero, en crédito, en valores, en derecho, en especie o en cualquiera otra forma, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible, y que por su puesto lo estudiaremos más adelante y que actualmente es del 1 de enero al 31 de diciembre de un mismo año. (Guerrero, 2006, p.46)

3.5 Caracteres

Por su naturaleza personal y directa del Impuesto Sobre la Renta, sus caracteres más específicos y señalados y que ayudan a su configuración, son los siguientes:

- a) Es un gravamen sobre la renta total contrario a lo que sucede en el sistema de imposición real, en el Impuesto Sobre la Renta no se grava separada e independientemente cada gasto, sino que se sujeta a la renta total; ya no se habla de rentas en plural sino de rentas en singular. Este carácter es consecuencia obligada del elemento subjetivo que predomina en este tipo de impuestos, ya que a cada contribuyente se le considera



en sus condiciones particulares y a su personalidad económica en conjunto, sin entrar a distinciones que puedan afectar esta unidad. Para la aplicación de esta ley el patrimonio de un contribuyente se considera indivisible. (Guerrero, 2006, p.46)

- b) Es un gravamen progresivo; existen exenciones de las rentas mínimas; es discriminatorio de las rentas parciales.

Si es un impuesto que mira la capacidad económica de las personas, su incidencia ha de hacerse en cuotas progresivas, porque no todas ellas tienen o presentan la misma aptitud física. De esta manera se observa el postulado de la justicia distributiva. (Guerrero, 2006, p.47)

3.5.1 Existe exención de las rentas mínimas

Quizá sea este carácter el que más subraya la naturaleza personal del Impuesto Sobre la Renta. En el sistema de imposición real se hace recaer el gravamen sobre los ingresos o valores, sin importar las circunstancias de su titular; luego no se plantea el problema de la capacidad de pago, por lo que se incluyen objetos que no teniendo gran significación económica producen una renta con la que apenas puede su poseedor satisfacer sus necesidades vitales. (Guerrero, 2006, p.48)



En cambio, el Impuesto Sobre la Renta es representativo del sistema personal de la distribución impositiva, surge la persona individual y concreta del contribuyente, pero solo si es capaz de hacerlo. En consecuencia, únicamente cuando la persona reciba rentas superiores a las que consume en sus necesidades más inmediatas, se vuelve contribuyente. (Guerrero, 2006, p.48)

3.5.2 Es discriminatorio de las rentas parciales

No obstante, que el Impuesto Sobre la Renta, como se ha escrito, considera los gastos en su conjunto, a la vez establece discriminación de acuerdo con las fuentes parciales de las que proceden dichos gastos, en virtud de que no presenta la misma capacidad contributiva una persona que otra, aunque reciban una misma cantidad de renta, si realizan actividades diferentes. Con un poco de premura, después de lo escrito, podemos hacer a la Ley del Impuesto Sobre la Renta una crítica de fondo, y es que ésta no se encuentra informada por este carácter discriminatorio, por cuanto estima de la misma manera y suerte las rentas pagadas del trabajo con las fuentes del capital. Económicamente las rentas que provienen del trabajo son menos estable que las de capital, ya que aquellas están sujetas a la suerte de quienes las reciben, los cuales pueden dejarlas de percibir las por enfermedad, invalidez, cesantía y la misma muerte, por lo que sus beneficiarios deben poseer saldos o ahorros para afrontar tales riesgos profesionales; por otra parte, los que reciben rentas de capital poseen, además de éste, su capacidad de trabajo, que devienen obligados socialmente a prestar. (Guerrero, 2006, p.49)



3.6 Elementos del Impuesto Sobre la Renta

3.6.1 Sujeto activo

En el derecho común cualquier persona con capacidad legal para contratar puede asumir los papeles de acreedor y deudor, en materia de derecho público y más concretamente de derecho fiscal, solamente el Estado puede convertirse en el titular del derecho de crédito, esto es por imperativo legal, en otras palabras, solo el Estado puede imponer gravámenes a su favor en cumplimiento de su misma ley, apareciendo entonces la significación más o menos exacta de sujeto activo y sujeto pasivo. Mario Pugliese en su obra Instituciones de derecho financiero sostiene que: “En la relación jurídica tributaria sólo el Estado puede ser el sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación”. (Guerrero, 2006, p.50).

3.6.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona natural o jurídica que legalmente está obligada para con la Administración Tributaria y por ende de cumplir con pagar el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. Es la persona capaz con arreglo al derecho fiscal para soportar el gravamen. En lo sumo, es el contribuyente de derecho. Para el profesor Raúl Lobato: “El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación



determinada a favor del fisco, ya sea propia de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”. (Guerrero, 2006, p.51).

Al analizar las clases de impuestos directo e indirecto, hicimos radicar su diferencia en el concepto de traslación, en virtud de la cual, en los primeros el contribuyente de jure o nominal es el que efectivamente soporta el impacto, no así en los segundos que logran ser trasladados por sus titulares hacia otras economías más débiles. Así también, como sostuvimos en este capítulo sobre que, el Impuesto Sobre la Renta es de carácter directo y personal, no cabe o resulta inoperante la referida diferenciación, toda vez que, de todos los tributos, es el más difícil de ser transferido en cuanto que la persona aparece individualizada no sólo en lo relativo a su personalidad, sino también en lo que concierne a los rendimientos de su patrimonio. La clasificación general sobre la responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho fiscal, la intentaremos nosotros clasificar de conformidad con el Código Tributario en relación al Impuesto sobre la Renta: A) Sujetos pasivos sobre deuda propia, con responsabilidad directa: 1) Titular de la renta. 2) Transmisión por sucesión. Únicamente para el administrador o albacea del mortual herederos o legatarios. (Guerrero, 2006, p.51)

3.7 Objeto del impuesto

Para establecer el objeto del impuesto lo estudiaremos desde el punto de vista objetivo, consistente en el aspecto o situación particular de la vida real que la



ley ha tomado como punto de referencia, es decir, la renta, y el otro elemento de naturaleza subjetiva, es el que opera mediante la vinculación entre los sujetos que realizan el hecho, al que le llamaremos contribuyente, y la renta, es decir, que el contribuyente se coloca en la situación preceptuada por la ley. Consideramos que “el objeto de la relación jurídica tributaria principal es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo”. Observamos que el nombre con que se bautiza a los diferentes tributos, se toma generalmente de este elemento objetivo por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta porque su objeto es la renta, y sirve para integrar la renta imponible, y en función del cual se establece el gravamen. (Guerrero, 2006, p.53)

3.8 Renta

Objetivamente renta es el conjunto de productos o utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que pertenece inamovible e independientemente y diferenciado de aquellas. En ese sentido se llama renta de capital al interés; renta de trabajo al salario o retribución; renta de empresa, al beneficio industrial; renta territorial, en sus dos acepciones de urbana, rustica, a los productos de la propiedad inmobiliaria. Subjetivamente, renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un período de tiempo determinado, generalmente un año, y cuya continuidad de afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible. Renta es según Díaz Vasconcelos (citado en Guerrero, 2006): todo ingreso efectivo, susceptible de valoración en moneda, percibido permanentemente o accidentalmente, que, sin



compensación económica de ninguna especie, obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser subjetiva, objetiva o mixta”. (Gutiérrez, 2006, p.54)

3.8.1 Rentas de actividades lucrativas

Las rentas de actividades lucrativas son todas aquellas referentes a la producción, venta y comercialización de bienes, las exportaciones, la prestación y exportación de servicios y honorarios, los subsidios pagados por entes públicos y las dietas, comisiones y viáticos de cuerpos colegiados. Dentro de este régimen en específico estarán exentas las entidades sin fines de lucro (Colegios de Profesionales, Partidos Políticos, Comités Cívicos, Asociaciones y Fundaciones) y las cooperativas (transacciones con sus asociados, transacciones con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas).

El régimen sobre actividades lucrativas se subdivide en dos que son: a) el régimen sobre utilidades y b) régimen opcional simplificado sobre ingresos.

El régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas desde que empezó a regir en el año 2013 tenía un tipo impositivo del 31%, luego por indicación de la misma ley se reduce en el año 2014 a un tipo impositivo de 28% y del año 2015 en adelante quedo como tipo impositivo un 25%, dicho impuesto debe ser pagado cada trimestre a través de una declaración jurada y pagado dentro del mes siguiente de



concluido cada trimestre, todo contribuyente sujeto a dicho régimen debe establecer en sus facturas la leyenda “Sujeto a pagos trimestrales”, así también efectuar las retenciones a quienes le provean bienes o servicios cuando esté autorizado a realizarlo y debe enterar dichas retenciones dentro de los 10 días del mes siguiente.

Deberá también llevar contabilidad completa a quienes corresponda como contribuyentes, realizar inventarios anuales al 31 de diciembre de cada año y reportar las existencias al 30 de junio y 31 de diciembre de cada año, así como la presentación de la declaración jurada anual de liquidación, dentro de los primeros tres meses del año calendario inmediato siguiente. La renta imponible y del Impuesto sobre la Renta en el régimen previamente mencionado se realiza de la siguiente forma:

Determinación de la obligación tributaria

Renta Bruta
(-) Costos y gastos totales
(-) Rentas Exentas
(+) Costos y gastos no deducibles
(+) Costos y gastos de rentas exentas
(=) Renta Imponible
(x) Tarifa del impuesto
(=) ISR anual determinado



La renta bruta en las actividades lucrativas está formada por los ingresos gravados y exentos, devengados o percibidos; las ganancias cambiarias por compra-venta de divisas; re expresiones por simples partidas y la indemnización por pérdidas extraordinarias en activos fijos. Las deducciones van a proceder en este régimen y en los demás cuando el contribuyente compruebe que estos sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para su proceso productivo o para generar renta gravada, que se haya retenido y pagado el impuesto como corresponda, que los sueldos y salarios figuren en la planilla del IGSS cuando esta deducción proceda y siempre tener todos los documentos y medios de respaldo, así como que exista la bancarización. En el artículo 23 del decreto 10-2012 encontramos todos los costos y gastos no deducibles.

El régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas es un régimen que se basa en una forma de pago a base de retención o pago directo, debe el contribuyente consignar en sus facturas la leyenda “Sujeto a retención definitiva” o “Pago directo”, teniendo la obligación de presentar una declaración jurada mensual reportando sus ingresos, dentro de los 10 días del mes siguiente de emitida la factura y debiendo presentar una declaración jurada anual informativa, además de llevar contabilidad completa.

La determinación del impuesto en este régimen se realiza de la siguiente forma:

Renta Bruta	(-) Rentas Exentas	= Renta Imponible
-------------	----------------------	-------------------



La tarifa impositiva a aplicar conforme la renta imponible mensual es que hasta Q. 30,000.00 paga un 5% y todo lo excedente de Q. 30,000.00 paga un

Los agentes de retención serán quienes lleven contabilidad completa por ley, el Estado y sus entidades, municipalidades y sus empresas, entidades no lucrativas, colegios, universidades, fideicomisos, copropiedades y otros contratos, sociedades irregulares y de hecho, agencias y establecimientos permanentes extranjeros y unidades productivas que generen rentas afectas. La gestión del impuesto se realiza a través de la determinación de las facturas sujetas a retención, luego se calcula la retención, seguidamente se emite la constancia de retención, se realiza el pago de retenciones. Existen casos en donde no procede la retención tales como: a) a los contribuyentes inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; b) cuando la renta se encuentra exenta conforme a lo establecido en la legislación vigente; y c) cuando el contribuyente sea catalogado como pequeño contribuyente.

3.8.2 Rentas del trabajo en relación de dependencia

Serán contribuyentes de este impuesto las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de sus servicios en relación de dependencia. Serán considerados como ingresos de rentas de trabajo los sueldos y salarios ordinarios y extraordinarios, las comisiones, gratificaciones y bonificaciones, los viáticos no liquidables, aguinaldo y bono 14 así como otras remuneraciones.



Dentro de las rentas exentas de este régimen encontramos las siguientes:

- Remuneraciones a diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales.
- Gastos de representación y viáticos comprobables.
- Aguinaldo y bono 14 hasta el 100% del sueldo o salario ordinario
- Indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o por incapacidad.
- Indemnización por tiempo servido.

La tasa impositiva de dicho régimen se establece de la siguiente forma, de Q. 0.01 a Q. 300,000.00 (base imponible) no existe importe fijo pero el tipo impositivo es del 5% sobre la renta imponible, mientras que de Q. 300,000.01 en adelante (base imponible) existe un importe fijo de Q. 15,000.00 y se paga el tipo impositivo de 7% sobre el excedente de renta imponible.

3.8.3 Régimen de rentas de capital

Este régimen está conformado por aquellas rentas derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie por residente o no en el país. Estas rentas son de actividades mobiliarias, inmobiliarias, ganancias y pérdidas de capital, loterías, sorteos, bingos y similares.



- Inmobiliario
 - Arrendamiento
 - Subarrendamiento
 - Cesión de derechos
 - Facultades, uso o goce de bienes inmuebles.
 - Tipo impositivo: 10%
 - Calculo de la renta imponible
 - $\text{Total importe} - \text{gastos } 30\% = \text{Renta Imponible.}$
- Mobiliario
 - Intereses, arrendamientos, rentas vitalicias
 - Tipo impositivo: 10%
 - Dividendos
 - Tipo impositivo: 5%
 - Calculo renta imponible:
 - $\text{Total Importe recibido} - \text{Rentas de capital exentas} = \text{Renta Imponible.}$
- Ganancias y Pérdidas
 - Resultantes de transferencias de bienes y derechos, revaluación de bienes o cualquier incremento de patrimonio.
 - Tipo impositivo: 10%.



- Calculo renta imponible:
 - $\text{Precio de enajenación} - \text{Costo de Bien (libros contables)}$
Renta Imponible.
- Loterías, rifas, sorteos y bingos tiene un tipo impositivo del 10%.





CAPÍTULO IV

Efectos de tributar el Impuesto Sobre la Renta conforme al sistema cedular

Es necesario determinar cuáles son las clases de sistemas de tributación existentes para poder determinar cuáles serán los efectos de tributar el impuesto sobre la renta conforme al sistema cedular y así determinar sus ventajas, desventajas, características y su desarrollo conforme el principio de igualdad, razón por la cual en el presente capítulo se entra a desarrollar lo anterior.

4.1 Sistema global, sintético o integral

Este sistema de imposición considera al impuesto sobre la renta como una unidad de ingresos con tasa progresiva existiendo de esta forma una equidad vertical, pues toma en cuenta todas las rentas sin discriminarlas según su tipo. Las rentas se atribuyen a las personas físicas y, por tanto, se toma en cuenta el carácter personal respetando la equidad horizontal, lastimosamente como desventaja de este sistema nos encontramos ante que requiere un sistema administrativo muy costoso tanto para la administración para fiscalizar como para el contribuyente para llevarlo a cabo. Su mayor ventaja es que representa una mayor equidad horizontal y vertical y facilita la personalización del impuesto. (Aquino, 2005)



4.1.1 Características del sistema global, sintético o integral

Este sistema tiene las siguientes características:

1. Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos. (Aquino, 2005)

Al existir un solo impuesto que grava la renta neta total de los sujetos obligados, otorga una facilidad a dichos sujetos a llevar un mejor orden en la tributación a realizar, así como en la contabilidad a llevar simplificándose todo en un impuesto único que permite compensar resultados positivos y negativos de diferentes fuentes obteniendo así el sujeto obligado una mayor certeza jurídica que no importando a qué clase de actividad económica se dedique, siempre deberá pagar un único impuesto que cubrirá todas sus actividades económicas realizadas.

2. Pueden practicarse las deducciones por mínimo de sustento, por cargas de familia y por gastos de salud y de educación. (Aquino, 2005)

Existiendo un impuesto único, permite que los sujetos obligados puedan realizar deducciones, desde mi punto de vista, necesarias antes del pago de los impuestos, ya que actualmente en el sistema cedular primero tributamos y luego realizamos las deducciones, violentando de esa forma el principio de capacidad



de pago, derivado que al no poder deducir antes del pago de impuestos no refleja mi verdadera y real capacidad de pago, sino que tributo sobre mis ganancias obtenidas.

3. Pueden aplicarse la progresión de alícuotas en forma racional. (Aquino, 2005)

La aplicación de una progresión de alícuotas respecto a las tasas impositivas en forma racional respeta claramente lo referente al principio de capacidad de pago, pues si se realiza de forma racional el establecimiento de dicha alícuotas progresivas conforme a la manifestación de capacidad de pago el sujeto obligado, podrá ver una certeza jurídica al momento del pago de sus impuestos, siempre y cuando se cumpla el numeral segundo de este apartado referente a las deducciones.

4. La discriminación de rentas no puede aplicarse en la misma forma que en el sistema de impuestos cedulares, pero es posible lograrla mediante la disminución del monto de la renta gravada en un porcentual o en sumas determinadas, cuando ello provenga total o parcialmente del trabajo personal; o bien; mediante la adopción de un impuesto ordinario sobre el patrimonio neto personal. (Aquino, 2005)

Es casi nula la posibilidad que exista la discriminación de rentas debido a que este sistema lo que busca o tiene como fin es gravar todas las rentas, dando



igual trato a las rentas del trabajo y del capital, otorgando deducciones en la base imponible y reducciones en la cuota impositiva a pagar.

5. El impuesto unitario y personal exige para su coherencia, que se graven tanto las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente, como las de fuentes extranjeras. No obstante, se debe considerar que este criterio puede contrastar con la política de limitar la imposición a las solas rentas de fuente nacional, cualquiera fuera el domicilio del contribuyente. (Aquino, 2005)

Esta característica es propia del sistema de renta mundial, pero específicamente en lo referido al sistema global, establece que dicha característica se encuentra limitada conforme las legislaciones de cada país respecto a que solo las rentas de fuente nacional deben ser gravadas, no pudiendo gravar fuentes de renta de otros países, siendo el caso de Guatemala, existiendo esta limitante en nuestra legislación.

6. Colisionan según surge de lo mencionado, que entran en colisión dos principios, el de universalidad del impuesto por su carácter personal y el de la territorialidad. (Aquino, 2005)

La elección entre los dos principios puede originar desigualdades y distorsiones en el tratamiento de rentas para nacionales y extranjeros. No obstante esta situación debemos considerar la existencia de convenios de doble imposición



que tratan de corregir la inequidad que surja de gravar con impuestos las rentas obtenidas en el exterior.

4.2 Sistema cedular, analítico o dual

En este sistema encontramos que se tienen tantos impuestos como fuentes existan, que normalmente son capital, trabajo y empresa, los cuales se agrupan por cédulas en base a la fuente de cada renta. Derivado que no existe globalidad en este sistema las tasas son proporcionales para cada cédula no existe progresividad en las tasas, debido a que cada cédula es distinta entre sí. Su ventaja ante el sistema de globalidad es que es más fácil de administrar y propicia poder realizar retenciones en la fuente. Dentro de su desventaja nos encontramos ante el incumplimiento de la equidad horizontal y vertical, pues no permite contemplar la real capacidad contributiva. (Aquino, 2005)

En este sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación que se produce es como consecuencia de la obra del legislador, que puede reunir o separar diferentes réditos para la aplicación de los impuestos que corresponda. (Aquino, 2005)

La forma más típica en aquellos países que adoptaron este sistema, es la creación de un impuesto sobre las rentas inmobiliarias, urbana y rural, o bien, la



aplicación de un impuesto sobre los inmuebles edificados (en forma más común, los inmuebles urbanos), y otro sobre inmuebles rurales; un impuesto sobre los beneficios o utilidades al comercio, la industria manufacturera, la minería y la actividad agropecuaria.

Comúnmente, las rentas de esta última actividad, están sujetos a un impuesto por separado, un impuesto a los réditos de las profesiones liberales, artes y oficios o actividades con fines de lucro ejercidos por personas no en relación de dependencia, un impuesto a las rentas de los trabajadores en relación de dependencia. (Aquino, 2005)

4.2.1 Características del impuesto cedular, analítico o dual

Las características del sistema cedular son:

1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado, no hay, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías. (Aquino, 2005)

La separación de los réditos por impuestos separados limita al sujeto obligado al momento de tener pérdidas, así como lo obliga a llevar una contabilidad respecto a las diferentes categorías de impuestos y al pago de los mismo, generando una mayor complejidad en la tributación y evitando que se puedan realizar una gran variedad de deducciones en las diferentes categorías de impuestos.



2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello sería una desigualdad manifiesta. (Aquino, 2005)

No permite que existan alícuotas progresivas, sino que se determinan cuotas fijas no importando el monto de la base imponible, en el sistema guatemalteco tributario actualmente se cumple dicha característica, violentando así el principio de igualdad tributaria desde mi punto de vista.

3. No caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación. (Aquino, 2005)

Este sistema no acepta las deducciones previamente referidas, lo cual violenta totalmente el principio de capacidad de pago y hasta el punto de violentar el principio del derecho a la vida, derivado que al no poder el sujeto obligado realizar deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos de salud y educación, primero debe pagar los impuesto sobre las rentas obtenidas y luego del pago de los impuesto debe preocuparse por el pago de dichas situaciones, llegando al punto de ser incapaz en muchas ocasiones de no poder tener el mínimo de subsistencia o cumplir a cabalidad con las cargas de familia, salud o educación, lo que genera que en diferentes países de Latinoamérica, la cultura de no querer pagar impuestos por los sujetos obligados.



4. Este sistema se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes. (Aquino, 2005)

Si es mejor administrado, este sistema facilita también su fiscalización por las entidades del fisco, en nuestro caso la Superintendencia de Administración Tributaria, pues como en la legislación solo se establecen ciertas deducciones para ciertos tipos de impuestos y no todos.

5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificados en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir intereses y gastos no atribuibles a ninguna de las categorías, pero que por otra parte, disminuyen la renta del contribuyente, quien estará sujeto a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción respectiva. (Aquino, 2005)

Al no poder realizar toda clase de deducciones el sujeto obligado se encuentra ante la situación que mencionábamos previamente en el numeral tercero de este apartado, que al no poder clasificar ciertos gastos en ninguna categoría de impuesto, el contribuyente ve disminuida su renta y por ende su capacidad de pago, pero al no poder efectuar dichas deducciones previamente al pago del impuesto respectivo la carga se vuelve excesiva para el sujeto obligado, incluso haciéndola casi imposible de solventar sin tener la necesidad de adquirir deuda para solventar su situación.



6. Este sistema se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, es decir un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. (Aquino, 2005)

Esta distinción se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas (en la doctrina alemana: rentas fundadas y no fundadas), siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital.

Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos.

Este principio puede justificarse por razones políticas incurriendo, entonces, desde un punto de vista objetivo, en la violación de la igualdad de impuestos en iguales condiciones de renta.

El principio de discriminación de las rentas tiene su justificación económica objetiva y no es el fruto de una simple valoración política.

La base económica consiste en el costo del trabajo personal que como tal, y además por razones de equidad, debe ser tenido en cuenta para determinar la renta neta sujeta al impuesto.



4.3 Características del sistema mixto

Este sistema consiste en adoptar un sistema de impuestos cedulares sobre las rentas de diferentes fuentes, e integrarlos con un impuesto complementario personal sobre el conjunto global de las rentas. Para salvar los inconvenientes del sistema cedular (rentas no gravadas y gastos e intereses no deducibles), el impuesto complementario deberá determinar el monto imponible en forma autónoma, sin limitarlo a la suma de las distintas rentas sometidas a los impuestos cedulares, aun cuando estos constituyan una base importante para la determinación de la renta global. Este sistema es un artificio de origen histórico, más que racional, debido a la decisión política adoptada por algunos países de transitar de sus sistemas cedulares hacia el sistema de impuesto único personal y progresivo a la renta neta total de las personas físicas, sin afectar la experiencia de los impuestos cedulares que, como impuestos viejos ya está internalizado en la población. (Aquino, 2005)

4.4 Análisis de los sistemas impositivos

Silvia de León Pinedo (2010) considera que:

La mejor forma del sistema de imposición a la renta consistía en su carácter sintético, esto es, gravar a las personas considerando la totalidad de sus rentas, con tasas escalonadas que hicieran tributar más a los que obtuvieran



mayores rentas, permitiendo lograr que el sistema sea progresivo distributivo. (p.25)

Conforme a este contexto, es que se comenzaron a gestar nuevas formas de imposición a la renta aplicable a las personas físicas; en algunos países del antiguo continente, específicamente en el bloque soviético hizo su aparición un impuesto de tasa uniforme y baja conocido como *flat tax* aplicable a todas las rentas percibidas sin hacer distinción entre ellas. (Pinedo, 2010, p.25)

Unos años antes, en algunos países nórdicos como Dinamarca (1987) y posteriormente, Suecia, Noruega, Finlandia y Holanda había hecho su aparición el modelo dual que consistía en dividir los ingresos gravados obtenidos por una persona natural en dos grandes categorías de imposición: del trabajo y del capital haciendo tributar de manera definitiva y con una tasa proporcional baja los rendimientos del capital y gravando los rendimientos del trabajo en forma progresiva con una tasa mayor en el último tramo de la escala. En los últimos años España introdujo reformas en su sistema tributario en el mismo sentido, incorporando alguna de estas medidas. (Pinedo, 2010, p.26)

Según Silvia de Leon Pinedo (2010), el impuesto de tipo global o sintético tuvo bastante acogida, ya que se estimaba que, al considerar todas las rentas (incluidas las de capital y trabajo), se respetaba la equidad horizontal (igual tratamiento para contribuyentes de igual capacidad contributiva) y, al conferir progresividad al impuesto mediante tasas progresivas, se promovía la equidad



vertical (contribuyentes con mayor capacidad contributiva deben pagar más), en los últimos años se ha puesto en debate las ventajas de esta forma de imposición, por lo que en muchos sistemas tributarios se han desarrollado microsistemas de determinación y de imposición de las distintas categorías de rentas. (p.27)

Varios tratadistas consideran que el motivo de los cambios en las formas de imposición del impuesto sobre la renta se debe al fenómeno de la globalización que se ha vivido en los últimos años, sobre todo por la naturaleza móvil del factor capital, ya que si el ahorro se grava a tasas marginales muy altas, sus perceptores, que pertenecen a sectores con mayor capacidad contributiva, tienden a desplazarlo hacia jurisdicciones de baja o nula tributación (paraísos fiscales) rompiendo así, tanto la equidad horizontal como la vertical. Adicionalmente se debe considerar que la administración y fiscalización de un impuesto global conlleva una alta complejidad debido a la cantidad de deducciones y situaciones verificables al momento de realizar la determinación y declaración del impuesto. (Pinedo, 2010, p.27)

4.4.1 Impuesto global, sintético o integral, ventajas y desventajas

Dicho impuesto se caracteriza porque suma todas las rentas del contribuyente, entiéndase el individuo o grupo familiar, y las grava según una estructura de tasas marginales progresivas aplicadas a tramos de ingresos.



Las ventajas que otorga el impuesto son atractivas para los contribuyentes, derivado que permite deducciones determinadas, existiendo tasas marginales, midiendo lo más correcto posible la capacidad de pago de cada individuo, permitiendo incluso sumar las rentas del grupo familiar como se realiza en España y atendiendo a que se realizan las deducciones previamente al pago del impuesto. Para una mejor comprensión las ventajas son las siguientes:

- Gravar todas las rentas, dar igual tratamiento a las rentas del trabajo y del capital, y otorgar deducciones en la base imponible y reducciones en la cuota impositiva por pagar, facilita la personalización del impuesto y respeta la equidad horizontal, es decir, que los contribuyentes con igual capacidad de pago efectivamente paguen lo mismo;
- Conferir progresividad al impuesto mediante tasas marginales progresivas respetando así la equidad vertical. (Castillo, Meléndez y Castillo, 2010, p.2)

Lastimosamente hemos de establecer que las desventajas son que da el mismo tratamiento a rentas de diferente elasticidad, generando así una incertidumbre jurídica entre los contribuyentes ya que rentas de diferente elasticidad deben ser tratadas de diferente forma, por lo que propicia la fuga de capitales de la nación perjudicando la inversión, y además es ineficiente en la generación de bienestar al no considerar los efectos colaterales en la economía en su conjunto de una tasa elevada sobre las rentas del capital además de su compleja administración que obligaría a altos costos de administración tributaria.



- Su aplicación ha estado habitualmente ligada o asociada a deducciones incentivadoras que pretenden inducir al individuo a determinados comportamientos. (Castillo, Meléndez y Castillo, 2010, p.3)
- Las oportunidades que la liberalización financiera otorga al capital, propician la fuga del ahorro, hacia otras jurisdicciones de baja o nula tributación. (Ídem)
- Complejidad administrativa del impuesto, por la maraña de deducciones que origina altos costos de administración o cumplimiento. (Ídem).

Inducir a los contribuyentes a determinadas conductas es quizá su mayor desventaja, derivado que ningún sistema debería de influir o conducir a los contribuyentes a que este sistema sea atractivo derivado de las clases de deducciones que pueda otorgar en beneficio de su capital, y dicho de paso este tipo de conductas lo que promueve es que si la deducción no es atractiva como se planteaba el capital sea trasladado por los contribuyentes para inversión a otras jurisdicciones.

4.4.2 Impuesto uniforme o *flat tax*, ventajas y desventajas

También reconocido como impuesto plano o impuesto lineal, de tasa uniforme, dicha propuesta surge de Europa Oriental en 1989, después de la caída del muro de Berlín dado que los países del antiguo bloque soviético tuvieron que introducir fórmulas creativas para activar su economía. Este tipo impositivo fue



utilizado por primera vez en la historia en Estonia en 1994, con la tasa del 26%, pero adquirió más notoriedad cuando la Federación Rusa lo adoptó en el año 2001 con una tasa del 13%. Lituania y Letonia lo siguieron y luego en el año 2004 éste se extendió a Eslovaquia, Georgia, Rumania y Ucrania. Este es un impuesto de tasa única y baja para toda clase de renta, con un mínimo no imponible alto que dota al impuesto de equidad vertical a la vez que excluye del gravamen a un alto porcentaje de la población. Asimismo, acepta un número reducido de deducciones. (Pinedo, 2010, p.27 y 28)

Montero y Fernández, Domínguez Martínez y Durán Cabré (citado en Pinedo, 2010) establecen que el *flat tax* o impuesto lineal es una evolución del modelo comprensivo y consiste en aplicar una tasa única baja de impuesto sobre la renta a todos los contribuyentes, ya sean personas físicas (asalariados) o jurídicas, sin importar el tipo de actividad o ubicación geográfica. La base imponible cubriría todos los ingresos percibidos, sin permitir ninguna exención, exclusión o privilegio. Las únicas deducciones aceptables serían los gastos ordinarios y necesarios para producir la renta. La progresividad se alcanza por medio de una deducción general a partir de cierto nivel de ingreso (igual para personas físicas o jurídicas). (p.28 y 29).

Asimismo, dichos tratadistas consideran que el flat tax se caracteriza porque sigue los principios de un impuesto sobre el consumo, pues se permite la deducción de toda inversión en el año en que se realiza. La existencia de un tipo único permite ajustar mejor las retenciones en la fuente a la cuota final y prácticamente elude los



problemas que la progresividad de los tipos ocasiona al gravar las rentas irregulares o elegir la unidad contribuyente. (Pinedo, 2010, p.29)

Hall y Rabushka, citados por Durán Cabré, establecen que de la renta obtenida por salarios, el impuesto sólo debería considerar las rentas reales, procedentes de sueldos, salarios y pensiones privadas, a las que se aplican una reducción personal y familiar que dependerá del estado civil del contribuyente y del número de dependientes a su cargo; sobre el exceso, en su caso, se aplica el tipo impositivo único. Las personas cuya base imponible no supera el mínimo exento no deberían pagar el impuesto. No se deberían gravar los rendimientos en especie que recibe el trabajador. Las deducciones por intereses hipotecarios derivados de la adquisición de la vivienda, por donaciones, el impuesto sobre las ganancias del capital y sobre los rendimientos del capital mobiliario desaparecerían. (Pinedo, 2010, p.29)

Silvia de León Pinedo (2010) establece que, respecto de los ingresos por las actividades económicas, el impuesto debería gravar cualquier tipo de ingreso que proceda del desarrollo de una actividad económica, sea ésta realizada por personas físicas o personas jurídicas, y debería incluir los rendimientos procedentes de arrendamientos y derechos de autor, puesto que se consideran fruto del desarrollo de una actividad económica. Este impuesto se configura como un impuesto en la fuente. No se permite la deducción de gastos financieros ni de dividendos distribuidos o de cualquier otro pago efectuado a favor de los accionistas. Las pérdidas de un ejercicio se pueden compensar con futuras utilidades, sin límite de



años. No obstante, no se permite compensar las pérdidas de este impuesto con las utilidades del impuesto sobre los salarios. Las contribuciones a la seguridad social por parte del empleador, dejan de ser un gasto deducible, puesto que se consideran como retribución en especie a favor de los trabajadores, y las contribuciones a cargo del trabajador tampoco son gasto deducible en el impuesto sobre salarios. Las ganancias de capital, derivadas de bienes alquilados, instalaciones y terrenos, se gravan en el impuesto sobre las actividades económicas. No se grava el incremento patrimonial obtenido por la venta de la casa u habitación ni cualquier otra ganancia patrimonial obtenida a nivel individual. Se debería eliminar el impuesto sobre sucesiones y donaciones ya que no tendría sentido volver a gravar esa misma renta cuando se transfieren los bienes. En definitiva, el sistema se fundamenta en un principio administrativo básico consistente en gravar la renta solamente una vez y lo más cerca posible de la fuente. (p.29 y 30)

La ventaja de este sistema es que simplifica el sistema tributario derivado que exige una baja tributación, la cual puede ser recaudada desde la fuente del mismo impuesto, beneficiando así al contribuyente en la realización de su contabilidad y los costos que esta le genera, la tramitología de la determinación como el pago del impuesto mismo es más sencillo, pues no implica mayores esfuerzos al calcular el pago del mismo, generando así un menor costo a la administración al momento de fiscalizar, evita que se estimule su evasión, a través de aplicación de tasas menores y finalmente al existir dichas tasas menores estimula la inversión en el país.



Sus ventajas son las siguientes:

- “Es un sistema que resulta atractivo, por su bajo nivel de imposición más que por la linealidad de la tasa.
- La existencia de un tipo único permite que el impuesto se pueda recaudar en la fuente con la rebaja en los costos que ello acarrea tanto para el contribuyente como para la administración. Estas retenciones en la fuente se adecúan mejor a la cuota final.
- Costos reducidos para el contribuyente ya que su contabilidad sería más simple.
- Menores costos de la Administración al momento de tener que fiscalizar este tributo ya que su determinación es bastante sencilla.
- Se amplía la base imponible al permitirse la deducción de muy pocos gastos.
- Limitación del planeamiento fiscal ya que todos los ingresos tributan con la misma tasa. Mayor neutralidad respecto de las decisiones relativas a la financiación y la elección de las formas jurídicas empresariales (desaparece el aliciente para que las personas físicas constituyan empresas para reducir la carga impositiva sobre sus actividades económicas).
- Mejora la equidad horizontal porque se gravan todo tipo de rentas, sin excepción, eliminando cualquier tratamiento especial. (Pinedo, 2010, Pp. 30-31).



Por lo que derivado de lo anterior podemos determinar que este tipo de impuesto se ve atractivo para los contribuyentes y sobre todo para los inversionistas derivado que una tasa baja beneficiaría sus negocios, y además respeta en sobre gran forma la equidad horizontal al gravar todo tipo de rentas. Pero su mayor virtud es también su mayor desventaja derivado que se da una total inexistencia de una progresividad impositiva, pues todos pagan el mismo impuesto no importando los ingresos, jamás ha sido probado en países que tienen una recaudación tradicional, por lo que su implementación podría ser complicada y además realmente no se aplica por completo la tesis original de sus proponentes, siempre ha sufrido modificaciones donde es aplicado,

Sus desventajas son las siguientes:

- Dificultad en encontrar la tasa adecuada porque si la tasa es baja se podría perder recaudación, pero si la tasa resulta demasiado alta para las rentas de capital podría originar fuga de capitales.
- Dependiendo del mínimo no imponible podría existir un retroceso en términos redistributivos, sobretodo en la equidad vertical. (Pinedo, 2010, p.31)

Tal como lo menciona Pinedo, su dificultad más grande es encontrar una tasa adecuada, derivado que al determinar cuál es la tasa adecuada para utilizar en el sistema podemos generar un descontento en los contribuyentes si es muy alta y genera un impacto en sus capitales, suponemos que de ahí que origine fuga de capitales, pero en dado caso sea una tasa muy baja generaría un grave problema



a la administración del impuesto derivado que la recaudación sería baja y no podrían cubrir todas las necesidades básicas de la población a través de los servicios públicos o incluso una inoperancia de los distintos entes gubernamentales.

4.4.3 Impuesto dual o cedular, ventajas y desventajas

Debido al nacimiento de sistemas fiscales internacionales altamente competitivos y con el fin de hacerles frente a dichos sistemas, buscando disminuir el fraude fiscal y la fuga de capitales surgió, en 1987, en Dinamarca, el modelo dual o cedular de imposición a la renta de personas físicas, que posteriormente se fue difundiendo en los demás países nórdicos. Dicho modelo de imposición buscó gravar moderadamente la renta del capital a fin que fuese neutral en un sentido muy amplio manteniéndose al mismo tiempo el papel distributivo de un impuesto sobre la renta del trabajo. (Pinedo, 2010, p.31 y 32)

Entre las ventajas de este régimen, se destaca que evita la fuga de capitales al considerar la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo. La sencillez operativa de la tasa porcentual, la diferenciación de la carga fiscal sobre cada fuente reflejando la voluntad política de otorgar un trato preferente a cierto tipo de rentas, y la adaptabilidad al régimen de retención en la fuente por hacerse innecesaria la



reliquidación, conllevan un aliciente a que este sistema sea el idóneo para tributar el impuesto sobre la renta. Siendo sus ventajas más importantes las siguientes:

- El impuesto dual o cedular es transparente y claro ya que plantea explícitamente sus objetivos: tratar de manera uniforme a todos los rendimientos del capital eliminando exoneraciones y tratamientos preferenciales a fin de evitar distorsiones en las decisiones de los individuos.
- Eficiencia en la imposición, esto es los costos de gestión soportados por la Administración y de cumplimiento que afrontan los contribuyentes no son demasiado elevados.
- Neutralidad en las decisiones económicas en la medida que hay un tratamiento uniforme de todos los rendimientos de capital con independencia de su procedencia o de la manera en que el contribuyente va a efectuar determinada inversión.
- Se suprimen los problemas de calificación entre los distintos rendimientos de capital y entre estos y los rendimientos de actividades económicas pues ambas tributan de manera proporcional y con la misma tasa.
- El establecimiento de retenciones para las rentas del capital implica una reducción en los costos de cumplimiento tanto del contribuyente como de la Administración ya que se recaudan inmediatamente y no se deben practicar ajustes posteriores.



- Ayuda a mejorar la capacidad competitiva internacional del sistema tributario, disminuyendo el fraude fiscal y la fuga de capitales. (Pinedo, 2010, Pp. 36-37).

En otras palabras, este impuesto evita la fuga de capitales, logrando ganar en eficiencia y neutralidad respecto la recaudación del impuesto, y desde el enfoque económico no es perjudicial, ya que una menor presión fiscal sobre las rentas del capital a los patronos evita perjuicios indirectos a los trabajadores, específicamente respecto a sus salarios.

La desventaja de este sistema es que resulta imperfecto y tosco para cumplir los objetivos de equidad vertical y horizontal, por no ser global, no permitiendo contemplar la real capacidad contributiva, sino solo una parcial, tampoco llega a ser personal y resulta imperfecto para permitir la discriminación del ingreso, además resulta inequitativo que, a niveles similares de rentas, se grave más a las rentas de trabajo que a las rentas de capital. Sus desventajas claras son las siguientes:

- El diferencial de tasa crea posibilidades de elusión al pretender calificar la mayor parte de los rendimientos posibles como del capital, sobretodo en el caso de personas naturales que trabajan por cuenta propia.
- En este impuesto dos personas con igual nivel de renta y distinta composición (trabajo vs capital) tendrían distintas cuotas impositivas, lo que iría en contra del principio de equidad horizontal. Asimismo, podría verse socavada la



equidad vertical, dado el menor nivel de tributación aplicado a las rentas del capital, las que sin embargo tienden a concentrarse en las personas con mayores niveles de ingreso.

- Eventualmente lesiona el principio de igualdad, uno de los principios constitucionales que informa los regímenes tributarios. (Pinedo, 2010, p.37)

4.4.3.1 Impuesto dual o cedular y el principio de igualdad

Como fue determinado en las desventajas del impuesto dual o cedular, dos personas con igual nivel de renta para distinta composición, trabajo versus capital, tendrían distintos niveles de imposición lo que iría en contra del principio de equidad horizontal. Asimismo, el menor nivel de tributación aplicado a las rentas del capital, podría estar mermando la equidad vertical, ya que dichas rentas tienden a concentrarse en las personas con mayores niveles de ingreso.

Citando a María Hernández Martínez y Francisco Rubio Llorente, Silvia de León Pinedo establece que constitucionalmente, el derecho a la igualdad se concretiza tanto en la igualdad ante la ley, en la ley y en la aplicación de la ley. El primero de ellos quiere decir que la norma, como disposición abstracta, general e intemporal, debe tratar a todos por igual; la igualdad en la ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales, y que cuando ese órgano considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer, para ello, una fundamentación suficiente y



razonable; la igualdad en la aplicación de la ley supone que ésta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas, o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma. (Pinedo, 2010, p.52)

El tratadista Danós Ordoñez nos recuerda que:

El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable. (Pinedo, 2010, p.52)

Joan Pagès i Galtés de acuerdo con Ferreiro aclara que: “El principio de igualdad tiene una conexión con el de generalidad y ambos principios deben ponderarse a la luz del principio de capacidad contributiva.” (Pinedo, 2010, p.53).

El tribunal Constitucional peruano determinó que en virtud del principio de igualdad se exige al legislador que, al momento de regular los tributos con el propósito de alcanzar la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y el desarrollo equilibrado de la nación, como elementos primordiales del Estado social de derecho, no pretenda alcanzar dichos objetivos desconociendo el



desequilibrio económico existente entre los sujetos que se verán afectados por el tributo. El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los sujetos que se ven afectados por el tributo. De ahí la necesidad, de que la alícuota sobre la base imponible sea establecida en un valor numérico porcentual. La igualdad tributaria se vincula, entonces, con la capacidad contributiva de los contribuyentes representada por los ingresos, el patrimonio y el consumo. Asimismo, este principio de igualdad se despliega en dos planos, uno horizontal y otro vertical. En el plano horizontal implica que a igual capacidad contributiva el impuesto debe ser igual, esto es, a igualdad de riqueza debe gravarse a todos por igual, sin excepciones ni privilegios. En el plano vertical, el principio de igualdad se identifica con la proporcionalidad y la capacidad contributiva, esto es, todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Estado en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas riquezas. (Pinedo, 2010, p.53 y 54)

Silvia de León Pinedo (2010) establece que la proporcionalidad tributaria que en Adam Smith venía instrumentada mediante impuestos proporcionales con alícuotas constantes aplicadas a la base imponible, se perfecciona con la progresividad construida con alícuotas crecientes aplicadas sobre dicha base, con la finalidad de obtener la igualdad de sacrificio en el pago de las cargas impositivas. A continuación, agrega que proporcionalidad y progresividad no constituyen conceptos antagónicos, sino que el segundo informa y perfecciona al primero, en cuanto mejor satisface la sustancia de la proporcionalidad, entendida como



igualación de sacrificios en el universo de contribuyentes con capacidad contributiva. (p.54)

En su momento de nacimiento hasta una etapa avanza previa al nacimiento del impuesto cedular fue fácil aceptar que un impuesto a la renta de tipo global o sintético y con una escala progresiva acumulativa respetaba en mayor medida la progresividad y en ese sentido el principio de igualdad. Sin embargo, ya en la actualidad se ha reconocido que dicha formulación tradicional vive un momento de crisis que impide lograr efectos de redistribución, debido, entre otras razones, a:

- Su complejidad
- Su ineficacia recaudatoria y
- Un nuevo contexto de globalización económica con alta movilidad del capital y de la inversión empresarial

Tributar bajo el sistema de tipo global conforme al impuesto a la renta es muy complejo derivado de las deducciones que otorga por lo que pueden ser muy exactas y excluyente de los diferentes tipos de rentas obtenidas, así también, por englobar todas las rentas en una sola tributación, es difícil controlar que el pago del impuesto sea el debido a la administración, además que para poder verificar que el pago del impuesto a la renta es el correcto la administración debe verificar todas las rentas obtenidas por el contribuyente en su totalidad no solo enfocarse en una.



4.5 Derecho comparado

4.5.1 Sistema de imposición de la renta peruano

Según Silvia de León Pinedo (2010) hasta el año 2008 las personas naturales que obtenían rentas afectas de fuente peruana tributaban bajo un sistema global, según el cual tenían que considerar todas las rentas (no empresariales) obtenidas en el ejercicio fiscal, conforme las diferentes categorías del impuesto, a efecto de determinar la renta neta, la Ley del Impuesto a la Renta permitía deducir del total de la renta bruta de cada categoría ciertos porcentajes fijos (20% en el caso de rentas de primera y cuarta categoría y 10% en el caso de las rentas de segunda categoría) a este importe se agregaba la renta de fuente extranjera que la persona natural podía haber obtenido durante el ejercicio. Las personas domiciliadas en el país podían sumar y compensar los resultados que arrojaran sus distintas fuentes productoras de renta peruana, con excepción de las rentas de tercera categoría y de los dividendos. A este monto de renta neta global anual se le aplicaba una escala progresiva acumulativa de 3 tramos, cuyas tasas eran de 15%, 21% y 30%. De las rentas del trabajo, por cuenta ajena y por cuenta propia, podía deducirse anualmente un monto fijo equivalente a 7 UIT. Los contribuyentes que obtuvieran rentas de ambas categorías estaban incluidos dentro de las rentas de primera y segunda categoría. Sin embargo, señala que hasta el 31 de diciembre de 2008 las rentas de segunda categoría se encontraban exoneradas. (p.39)



En el año 2006, los ingresos tributarios del gobierno central peruano mostraban señales de franca recuperación ya que la presión tributaria se situaba en 15.1% del PBI, nivel comparable únicamente con los mejores resultados obtenidos en la década de los noventa. No obstante Pecho y Barreix, nos indican que la presión fiscal del Perú continuaba siendo una de las más bajas de la región, la participación de los impuestos directos en los ingresos tributarios del gobierno peruano continuaba siendo reducida, impidiendo una adecuada composición de los ingresos fiscales, en términos de los pilares tributarios. El impuesto sobre la renta de personas naturales (IRPN) sólo significaba el 22.1% del Impuesto a la Renta, de los cuales el 68.1% provenía de trabajadores dependientes, reflejando los altos niveles de evasión del impuesto en las rentas de alquileres y trabajo independiente y la extensa aplicación de exoneraciones a los intereses y ganancias de capital. El diagnóstico general era que las exoneraciones a los intereses y ganancias de capital sólo incentivaban la obtención de rentas pasivas vía especulación financiera por lo que se vio necesario cambiar la composición de los ingresos tributarios del gobierno peruano a través de reformas en el Impuesto a la Renta de Personas Naturales, donde había mayor espacio para movilizar nuevos recursos teniendo como eje central la eliminación de las exoneraciones a los intereses y ganancias de capital, sin que esto generara una fuga del ahorro, asegurando un crecimiento menos volátil de la recaudación. (Pinedo, 2010, p.43 y 44)

Indica Pinedo (2010) que, derivado de lo anterior, el 10 de marzo de 2007 se publica el Decreto Legislativo N° 972 que entraría en vigencia el 1 de enero de 2009, introduciendo una serie de modificaciones a la Ley del Impuesto a la Renta. Dentro



de las cuales las principales reformas fueron la agrupación de las distintas rentas obtenidas en función de su origen (capital, trabajo o actividad empresarial) dándoles un tratamiento diferenciado, además de eliminar la mayoría de las exoneraciones vinculadas con las ganancias de capital y otros ingresos originados en bienes de capital. (p.44 y 45)

Por lo tanto, con los cambios introducidos por las reformas a la Ley del Impuesto a la Renta peruano, significó que en dicho país ya no se pudiera indicar que se tributaba conforme a un sistema global como era antes del año 2009, ni tampoco bajo un sistema de *flat tax*, sino que el sistema de tributación al que se migro fue el dual o cedular en busca de elevar los ingresos tributarios del gobierno peruano, derivado que bajo el sistema global existían demasiadas exenciones que lesionaban la recaudación del impuesto sobre la renta peruano.

4.5.2 Sistema de imposición de la renta español

Nuria Rueda López (2010) establece que el IRPF es un impuesto que tiene como objeto gravar la renta percibida por las personas físicas. Los principales componentes de la renta son los rendimientos del trabajo personal, los rendimientos de las actividades económicas, los rendimientos del capital mobiliario; las rentas imputadas y las ganancias y pérdidas patrimoniales. Con la reforma iniciada de este impuesto en 1978 respetando el contenido de los Pactos de la Moncloa de 1977, se implanto un modelo de impuesto personal y progresivo. A partir de esta reforma



sucedieron una serie de transformaciones de distinto calado, como fue la introducida por la Ley 20/1989, que incorporaba la posibilidad de declaración individual en el caso de la tributación de la unidad familiar. Así, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, ofrecía al contribuyente la opción de declaración individual o conjunta y, además, una mayor diferenciación entre los regímenes aplicables a los distintos componentes de la renta antes citados. Esta diferenciación en el régimen a aplicar se acentuó posteriormente con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, y, además, mediante esta norma, se modificaron el sistema de las deducciones; se redujeron los tramos y los tipos impositivos marginales de la tarifa del impuesto; y se transformó la deducción por vivienda habitual, entre otros aspectos. Esta reforma supuso la adaptación de este impuesto a las diferentes modificaciones fiscales que empezaron a producirse en numerosos países desarrollados en la década de los 80. (p. 28 y 29)

La Ley 46/2002 supuso una reforma parcial del impuesto y, en cierto modo, una prolongación de la reforma anterior, ya que continuo el proceso de reducción de los tipos impositivos y de los tramos. También aumentaron los importes de los mínimos personales y familiares, se presentaron nuevas reducciones según las circunstancias personales y familiares del contribuyente y se incorporó la deducción para madres trabajadoras, entre otras medidas. En efecto, para favorecer la incorporación de la mujer al mercado de trabajo y conciliar de este modo la vida familiar y laboral, se crea una deducción en la cuota diferencial de 1.200 euros anuales por cada hijo menor de 3 años. Las sucesivas modificaciones en la normativa de este impuesto derivaron en la aprobación de un texto refundido de la



Ley del IRPF por el Real Decreto Legislativo 3/2002, de 5 de marzo. Posteriormente, siguiendo con el proceso de diferenciar el gravamen de las rentas en función de su origen, se implanta el modelo dual con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio. (Rueda, 2010, p.29)

En el año 2007 se avanza en el desarrollo de este modelo dual, ya que, por un lado, los rendimientos del ahorro tributan a un tipo proporcional del 18%, y, por otro lado, el resto de rendimientos son sometidos a la tarifa progresiva. Precisamente, respecto a la tarifa debe subrayarse la continua reducción de los tipos impositivos marginales máximos durante las sucesivas reformas. En este sentido, se ha pasado de un 68.47% en 1982 a un 48% y posteriormente a un 43% en 1998 y 2007, respectivamente. A partir de 2008, las principales transformaciones de este impuesto responden a los efectos de la crisis económica y a la necesidad de intensificar la recaudación con la pretensión de financiar los gastos sociales demandados por la negativa coyuntura económica. (Rueda, 2010, p.29 y 30)

Conforme se determina previamente el sistema de tributación en España conforme los años fue migrando de un sistema global a un sistema cedular para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe resaltar que a pesar que se fue realizando a través de reformas concretas sobre el tema, la tributación de forma grupal o familiar es una de las más atacadas por los especialistas españoles derivado que establecen que la tributación como grupo familiar es una clara



violación al principio de igualdad, no atacando el sistema de tributación sino el enfoque que se le otorgo al permitir que se juntaran incluso las rentas y deducciones de los grupos familiares, perjudicando así y dejando en un estado de desigualdad a los contribuyentes que no tributan bajo este sistema de grupo familiar.

4.5.3 Sistema de imposición de la renta colombiano

Según Monica Reyes y Juan Carlos Riveira (2017) una de las motivaciones de la reforma tributaria en Colombia para migrar al sistema cedular, a través de la Ley 1819 del 2016, fue modernizar el sistema impositivo con el objetivo de imprimirle simplicidad, progresividad y equidad. Con la normativa anterior, el residente fiscal colombiano, en primera instancia, debía determinar a qué categoría del artículo 329 del estatuto tributario (empleado, trabajador por cuenta propia u otro contribuyente) pertenecía, para establecer el sistema que le era aplicable para calcular el impuesto sobre la renta y complementarios. Dependiendo de la categoría aplicable bajo el artículo 329 del estatuto tributario, el residente fiscal persona natural podía liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios, aplicando el sistema ordinario, el impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) o el impuesto mínimo alternativo simple (IMAS).

Bajo la legislación anterior, un contribuyente podía imputar a sus ingresos la totalidad de los costos y gastos relacionados con la producción de los primeros, sin restricción alguna. Si bien, se predicaba el principio de relación de causalidad con la producción de la renta, los costos y gastos que excedían del tipo de ingreso



correspondiente, se podían imputar indistintamente a las otras rentas generadas durante el mismo período gravable. Con la Ley 1819 del 2016 los costos y gastos solo son imputables a la categoría del ingreso correspondiente, lo que resulta en una ampliación dramática de la base gravable, teniendo en cuenta las limitaciones a los costos y deducciones y a las rentas exentas y la imposibilidad de deducir desembolsos que no sean directamente imputables a los ingresos realizados. (Reyes y Riveira, 2017)

En la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016, se argumentó que la modificación al sistema del impuesto sobre la renta para las personas naturales buscaba generar un sistema impositivo más progresivo, bajo la premisa de que aquellos que reciban más ingresos estén sujetos a tributación a una tasa efectiva más alta. La anterior premisa no se concretó del todo porque con las modificaciones introducidas al proyecto de ley, los contribuyentes que derivan la totalidad de sus ingresos de una relación laboral, estarán sujetos a un procedimiento para depurar y declarar la renta que restringe sustancialmente las exenciones que aplicaban anteriormente. (Reyes y Riveira, 2017)

Según Reyes y Riveira (2017), la reforma tributaria introduce un sistema cedular parecido al que aplica en los Estados Unidos de América, el cual busca separar la liquidación del impuesto por cada tipo de ingreso, con el objeto de asegurar que las deducciones de los ingresos no constitutivos de renta, de los costos y gastos, de los ingresos excluidos, exentos y de los demás beneficios que reducen la base gravable, solo apliquen respecto de las rentas con las cuales tales desembolsos tienen relación de causalidad. Con la Ley 1819 del 2016 también se

restringe la compensación de las pérdidas fiscales, la cual solo procede respecto de las rentas de la misma cédula en los períodos gravables siguientes y dentro de los límites y porcentajes que se establecen para ello.

El sistema cedular consiste en depurar la renta por cédulas de conformidad con el tipo de ingreso que se perciba en el período gravable específico. La ley contempla la siguiente calificación: a) Rentas de trabajo; b) Pensiones; c) Rentas de capital; d) Rentas no laborales; e) Dividendos y participaciones. (Reyes y Riveira, 2017)

Según Reyes y Riveira (2017) la cédula de rentas de trabajo está integrada por los ingresos obtenidos por las personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, por concepto de cualquier renta que se derive de la prestación personal de un servicio. En virtud de las modificaciones efectuadas por la ley 1819 del 2016, los siguientes ingresos serán considerados como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional: i) los apoyos económicos para estudios, ii) las cotizaciones voluntarias de los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad, iii) los aportes obligatorios al sistema general de pensiones por parte del empleado, iv) los aportes obligatorios al sistema general de salud y v) los pagos a terceros por alimentación (respetando las limitaciones establecidas en el artículo 387-1 del estatuto tributario. En aplicación de la legislación anterior, los empleados podían reducir la base gravable del impuesto sobre la renta muy por debajo de la limitación del 40%. Durante los años 2016 y anteriores, los contribuyentes podían reducir las



rentas provenientes de la relación laboral y reglamentaria en su totalidad, en algunos casos, inclusive por debajo del monto de estas últimas y detraer el excedente de otro tipo de ingresos, por ejemplo, de aquellos recibidos por pensiones u honorarios. A pesar de que la ley consagraba el principio de la proporcionalidad y la exigencia de que los costos y deducciones fueran proporcionales a la producción de la renta, las exenciones de carácter laboral se imputaban a otras clases de ingresos gravables. Teniendo en cuenta lo anterior, la limitación de las exenciones y de las deducciones al 40% de las rentas laborales resulta en un incremento muy importante a la tarifa efectiva de tributación de las rentas de trabajo.

4.6 Jurisprudencia constitucional respecto al sistema cedular y el Decreto número 10-2012

El decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de actualización tributaria, fue objeto de numerosas interposiciones de inconstitucionalidades, para ser exacto veintiséis en total, de las cuales se desprendía un sin número de argumentos en contra de dicho decreto y de ciertas regulaciones que incluía el cuerpo normativo, derivado que el mismo reformo por completo el impuesto sobre la renta, sino que también alcanzo el impuesto de timbre, la ley del impuesto al valor agregado, así como el impuesto de vehículo automotores en Guatemala.



Un punto interesante es que las veintiséis inconstitucionalidades fueron declaradas sin lugar por parte de la Corte de Constitucionalidad, en reiteradas ocasiones con el argumento que no podía existir violación a la norma constitucional sino se especificaba con claridad y certeza dicha lesión a la norma constitucional.

Dentro de los expedientes más relevantes al respecto y propiamente al tema del impuesto sobre la renta podemos encontrar los expedientes 91-2013, 1734-2013 y 203-2013 que refiere el tema de la libre competencia y lo relativo a precios de transferencia, seguidamente respecto a rentas de trabajo podemos encontrar los expedientes 3168-2014 y 5437-2012 que toca un tema relativo al problema de esta investigación el cual es el límite establecido en la ley al límite de hasta cuándo puede deducir un contribuyente que tributa bajo el régimen de rentas de trabajo. Encontremos también expedientes referentes a las pensiones y jubilaciones como el 358-2013 y 317-2013, y del que más vemos es el del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos con los expedientes 1736-2013, 2512-2013, 2038-2014 y 3810-2012.

El punto a resaltar de la cantidad de inconstitucionalidades es que en ningún momento se ha planteado o se planteó con esta nueva ley el analizar la constitucionalidad o no de tributar el impuesto sobre la renta conforme el sistema cedular, es más es un tema muy poco observado conforme los años por la misma Corte de Constitucionalidad y su análisis respecto al impuesto sobre la renta. Demostrando así que muchas veces las resoluciones constitucionales no llegan a analizar el fondo del asunto desde un punto de vista del sistema que se aplica en la



imposición de los impuestos, situación que muchas veces si es realmente una verdadera vulneración a los derechos de los contribuyentes, a pesar que conforme se establece en el siguiente apartado no se comprueba la hipótesis debido a que la lesión del principio de igualdad deriva de la protección del principio de capacidad de pago, y sería realmente interesante ver cuál sería el análisis respecto a este tema de los magistrados de la Corte de Constitucionalidad como se ha realizado en otras jurisdicciones como la de Perú o España.

4.7 Comprobación de la hipótesis

No pudo comprobarse la validez de la hipótesis planteada, ya que actualmente tributar el impuesto sobre la renta bajo el sistema de imposición cedular no viola el principio de igualdad derivado que el principio de Igualdad en el ámbito tributario exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. A través de dicho principio se justifican los tratamientos diferenciados entre dos o más contribuyentes, siempre y cuando sus condiciones personales y familiares exijan un trato desigual. El hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar, desde el punto de vista cuantitativo, no implica que la situación impositiva tenga que ser a su vez idéntica. El trato preferencial siempre habrá de estar sustentado en el contenido del principio de capacidad contributiva. (García y Ríos, 2007, p.8)



La igualdad, principio protector de los contribuyentes, pugna por erradicar privilegios, entendidos en un sentido negativo. No es función del legislador, en el momento de crear la ley, instituir contribuciones arbitrarias, que resalten una distinción mal entendida entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En muchos casos, empero, el principio de igualdad motiva situaciones de discriminación, con el fin de resolver conflictos de equidad, para ello hace uso de figuras como la exención, deducción, o, en su caso, instituye regímenes fiscales especiales. Cuando a la situación de discriminación se le otorga un matiz positivo, se le está utilizando como una técnica, cuya finalidad es coadyuvar al cumplimiento de los valores exigidos por la constitución. El contenido material del principio es innegable, no se reduce a esquemas lógicos, tiene, como el resto de los principios, su propia importancia. Así, cualquier tributo contrario a sus postulados podrá, previo análisis de los órganos jurisdiccionales competentes, ser declarado inconstitucional.

Este mismo principio, en su trato con el principio de capacidad contributiva, redobla esfuerzos en la lucha contra la injusticia y la arbitrariedad. Ambos se convierten en derechos fundamentales de los ciudadanos, son la consecución de una igualdad real, no solo prohíbe las discriminaciones, sino en determinados casos las exige como la discriminación que debe suscitarse entre las rentas de trabajo y las rentas de capital. Considerar, en consecuencia, el principio de capacidad contributiva un único límite material al poder tributario es un error, implica investirlo de un contenido meramente formal, con un simple valor dogmático. En otras palabras, dos principios se complementan para dar sustancia al tema de justicia tributaria. (García y Ríos, 2007, p.9)



Basándose en lo anterior se pudo determinar que es menester según tributando conforme al sistema de imposición cedular con el objetivo de garantizarles el pleno goce del derecho de igualdad.



CONCLUSIONES



Uno de los principios constitucionales tributarios que debe ser respetado ante el sistema electo por el Estado para la forma de tributar por los contribuyentes debe ser el de igualdad tributaria, dicho principio sienta las bases para una correcta y equitativa forma de tributación por los contribuyentes, actualmente bajo el sistema guatemalteco, se aplica el cédular para el Impuesto Sobre la Renta. Como vimos en el capítulo segundo y cuarto del presente trabajo, no se llega a vulnerar dicho principio derivado de la legislación vigente en nuestro país.

Como se establece en el apartado de derecho comparado específicamente para los países de Perú, España y Colombia, el tributar bajo el sistema cédular el Impuesto Sobre la Renta en ningún momento lesiona o violenta el principio de igualdad, es más se llega a establecer que dicho sistema es el ideal para la tributación conforme al impuesto sobre la renta derivado de la vasta experiencia en esas jurisdicciones con la tributación conforme al sistema global y la baja recaudación que les otorgaba.

Es menester concluir que, aunque el sistema global funcione en otras jurisdicciones no necesariamente va a funcionar de la misma forma en la jurisdicción guatemalteca, su implementación es más complicada tanto para la administración tributaria como para el contribuyente, derivado que su implementación conllevaría crear una súper estructura de la administración tributaria y una reforma completa a la legislación vigente sobre el impuesto a la renta y que los contribuyentes sean

capacitados para llevar una sola contabilidad por todas las rentas obtenidas, un país como Guatemala en el cual existe una falta de cultura tributaria podría generar un caos impositivo si se llegara a implementar.





REFERENCIAS

Libros

Altamirano, A. C. (2012). *Derecho Tributario*. España. Marcial Pons.

_____ (2008). *El Contencioso Tributario*. Obra colectiva bajo la coordinación de C. García Novoa y C. Hoyos Jiménez. *El Tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*. Tomo II. Argentina: Marcial Pons.

Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Colombia. Temis.

Benecke, D. y Loschky, A. (2000) *Reformas Tributarias en América Latina*. Argentina. Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano.

Blanes Rordíguez, E. (2009). *El principio de contradicción*. Obra colectiva *Claves de la especialidad del proceso contencioso-administrativo*. No. 154. Estudios de Derecho Judicial. España: Centro de Documentación Judicial.

Carvallo, P. y Osvaldo Casas, J. (2004). *Derecho Tributario*. 2ª Ed. Argentina. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.

Carzola Prieto, L. M. (2003). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 4ª Edición. España: Editorial Thomson Aranzadi.



Coelho Pasin, J. B. (2010). *Derecho Tributario y Ética*. Argentina: Editorial Heliasa.

Cortés Dominguez, M. y Martín Delgado, J. M. (1977). *Ordenamiento Tributario Español I*. España: Editorial Civitas.

D. Urosa, M. (2006). *Recursos contenciosos administrativo en el Derecho administrativo venezolano en los umbrales del siglo XXI*. En Libro homenaje al manual de Derecho Administrativo. Venezuela: Colección de Estudios jurídicos de la Universidad Monteávilam.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2000). *Principios de Derecho Tributario*. México: Editorial Limusa.

Díaz Dubón, C. y Nájera Flores, L. (2002). *Derecho Financiero II*. Guatemala: Praxis/División Editorial.

Dupouy Mendoza, E. (2008). *Derecho de los Sujetos Pasivos en el proceso Contencioso Tributario frente a los privilegios de Estado*. Obra colectiva bajo la coordinación de C. García Novoa y C. Hoyos Jiménez. *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI, Tomo II*. Argentina: Marcial Pons.

Ferreiro Lapzta, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero, Instituciones*. 25^a Edición. España: Marcial Pons.



Flores Valeriano, E. (1984). *El impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica*. Honduras: Editorial Universitaria Centroamericana (EDUCA).

García Bueno, M. C. (2002). *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México, colección de Estudios Jurídicos*. Tomo XVII. México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

García Bueno, M. C. y Ríos Granados, G. (2007). *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

García De Enterría, E. y Fernández, T. (2011). *Curso de Derecho Administrativo I*. 15ª Edición. España: Editorial Civitas.

García Novoa, C. (2000). *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. España: Marcial Pons.

_____ (2005). *La Revocación en la Ley General Tributaria*. España: Editorial Aranzadi, S.A.

García Vizcaino, C. (1999). *Derecho Tributario*. Tomo I. Parte General. 2ª Ed. Argentina: Ediciones Depalma.



_____ (1997). *Derecho Tributario*. Tomo II. Argentina: Ediciones Depalma.

García Quintana, C. A. (2001). *Sistema Tributario Español y Comparado*. España.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero*. Tomo I. 9ª Ed. España: Fondo Editorial de Derecho y Economía.

Guerrero Rojas, A. A. (2006). *Problemas Legales Causados por las Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Tesis de Grado. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Hernández Soza, M. V. (2016). *El Método de Imposición Global Frente a la Imposición Cédular en el Impuesto Sobre La Renta Guatemalteco*. Tesis de Grado. Guatemala: Universidad Rafael Landívar.

ICEFI. (2007). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala.

Jarach, D. (1966). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª Ed. Argentina: Ebeledo Perrot.

López Oliva, M. A. (2015). *La Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria sobre Base Presunta Frente a sus Límites Constitucionales*. Tesis de Grado. Guatemala: Universidad Mariano Gálvez.



Lucero Espinosa, M. (2011). *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*. México: Editorial Porrúa.

Monterroso Velásquez, G. E. (2007). *Fundamentos Tributarios*. 3ª Ed. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Morchesi, O. (2008). *Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Isla Margarita, Venezuela. Tema II. *Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta*. Venezuela: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Parada Vázquez, J. R. (2012). *Derecho Administrativo I*. 19ª Ed. España: Marcial Pons.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 23ª Ed. Canada. Thomson Reuters.

Pinto Acevedo, M. (1995). *La Jurisdicción Constitucional en Guatemala*. Guatemala: Publicación de la Corte de Constitucionalidad.

Queralt, J. M.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2006). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 17ª Edición. España.



Romero Morales, E. Iván. (2013). *Derechos Fundamentales y Garantías del Contribuyente*. Panamá: II Congreso Internacional de Derecho Tributario.

_____ (2011). *El Control de los Actos Administrativos Tributarios por medio del Proceso Contencioso Administrativo en Guatemala*. Obra conmemorativa del 75 aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal en México. Tomo V. México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sainz De Bujanda, F. Citado por González García, E. (1980). *Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. España: Editorial de Derecho Financiero.

Santiago de Leon, E. G. (2007). *Derecho Financiero*. Guatemala: Sr Ediciones.

Spisso, R. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.

Vergara Sandoval, R. (2010). *Los Principios constitucionales tributarios en el Estado plurinacional de Bolivia*. En la colectiva. Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Colombia: Liber Amicorum en Tributario.

Villegas, H. B. (1997). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 6ª Ed. Argentina: Ediciones Depalma.



Revistas

Rodríguez Bereijo, Á. (1992). *El sistema tributario en la Constitución, los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. España: Revista Española de Derecho Constitucional. Año 12. Número 36.

Castillo Gamarra, A. Y.; Meléndez Kohatsu, P. J.; Castillo Gamarra, M. R. (Primera Quincena de enero 2010). *Actualidad Empresarial* No. 198. Vol. 9. Perú.

León Pinedo, S. (2010). *Nuevas Formas de Imposición a la Renta*. Revista 50. Perú.

Rueda López, N. (2012). *Evolución del sistema tributario en España*. No. 7. eXtoikos. España.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala. (1985).

Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.



Decreto real. Ley 35/2006 del 28 de noviembre.

Fuentes electrónicas

Aquino, M. A. (2005). *La imposición a las rentas de personas físicas*. Recuperado de <http://www.iefer.org.ar/trabajos/imposicionrentasPF.htm>

Reyes Rodríguez, M. y Riveira Gómez, J. C. (2017). *El nuevo régimen de rentas cedulares para las personas naturales en Colombia*. Colombia. Mondaq.com.

Recuperado de

<http://www.mondaq.com/x/626444/withholding+tax/El+nuevo+rgimen+de+rentas+cedulares+para+las+personas+naturales+en+Colombia>.