

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

**TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA
TRIBUTACIÓN GUATEMALTECA ANTE LA DESIGUALDAD SOCIAL**

FRANCI RAFAEL CORNEJO MOSCOSO

GUATEMALA, MARZO DE 2019.

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

**TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA
TRIBUTACIÓN GUATEMALTECA ANTE LA DESIGUALDAD SOCIAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

FRANCI RAFAEL CORNEJO MOSCOSO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2019.

**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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Eddy David Higueros Miranda
Secretario:	Lic.	Edwin Xitumul
Vocal:	Lic.	Walter Marroquín Vielman

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Licda.	Ana Beatriz Conde De León
Vocal:	Licda.	Luis Enrique Villela Rosas

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



Atentamente pase al (a) Profesional, **EDI LEONEL PEREZ**
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
FRANCI RAFAEL CORNEJO MOSCOSO, con carné **200615721**,
intitulado **TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA TRIBUTACIÓN GUATEMALTECA**
ANTE LA DESIGUALDAD SOCIAL.

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

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

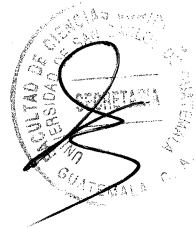
Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELIANA MARTÍNEZ
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 29 / 01 / 2019

Aseesor(a)
(Firma y Sello)





Licenciado Edi Leonel Pérez

Abogado y Notario

Colegiado 8226

**7ma. Avenida 6-53, Edificio El Triángulo, sexto nivel, oficina 68, zona 4,
Guatemala, Guatemala.**

Guatemala, 30 de enero de 2019.

Licenciado

Roberto Fredy Orellana Martínez

Jefe de Unidad de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

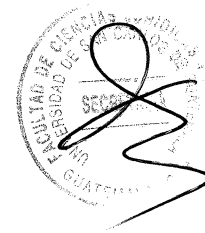
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado:

De manera atenta me dirijo a usted en cumplimiento del nombramiento como asesor recaído en mi persona emitido por esta jefatura con fecha seis de septiembre de dos mil dieciocho, en relación al trabajo de tesis presentado por el Bachiller Franci Rafael Cornejo Moscoso, quien se identifica con carne estudiantil número 200615721, intitulado **"Trascendencia del Principio de Capacidad de Pago en la Tributación guatemalteca ante la Desigualdad Social"**, y en asesoría del mismo me permito manifestar lo siguiente:

Durante el transcurso del proceso de asesoramiento y revisión final del trabajo de tesis presentado pude sugerir ciertas modificaciones en cuanto al enfoque metodológico y el punto de vista del estudiante acerca de los temas tratados, con el fin de permitir una mejor comprensión del mismo, las cuales fueron atendidas diligentemente. Es importante resaltar que en cuanto al contenido científico y técnico del presente trabajo el estudiante utilizó bibliografía y legislación acorde al tema desarrollado, plasmando su criterio con respecto a la tributación guatemalteca en relación a la capacidad de pago y la desigualdad social que existe.



Así mismo, pude observar que utilizó los métodos adecuados para el desarrollo de la investigación siendo estos en deductivo, inductivo, analítico y sintético así como las técnicas de investigación bibliográficas las cuales, fueron aplicados satisfactoriamente y como consecuencia de ello los argumentos plasmados cuentan con una base sólida que sustentan su criterio.

En cuanto a la contribución científica que el presente trabajo aporta, puedo mencionar el análisis y diferenciación que el estudiante expuso en cuanto a lo trascendental de la capacidad de pago de los contribuyentes en la tributación guatemalteca, ante la existente desigualdad social, cumplimiento así con las garantías que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Finalmente pude observar que el tema fue redactado de forma clara y precisa, logrando con ello una correcta elaboración de la introducción y conclusión discursiva, los cuales exponen de manera concreta el objeto de investigación resultando congruentes con el contenido de la misma, haciendo procedente el estudio y discusión pública de la tesis correspondiente, así mismo la bibliografía utilizada cuenta con autores nacionales, autores extranjeros la cual contribuyo y mantuvo una estrecha relación con el tema planteado.

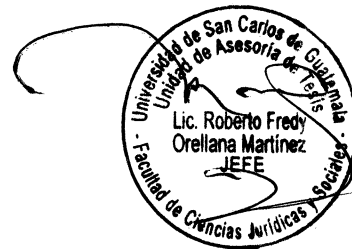
En observancia de lo anteriormente expuesto, se puede determinar que el presente trabajo de tesis reúne de manera satisfactoria los requisitos en cuanto al contenido científico y técnico, la metodología y técnicas de investigación utilizadas así como la redacción y la contribución científica de la misma exigidos en el Artículo 31 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico, razón por la cual emito DICTAMEN FAVORABLE para que el bachiller Franci Rafael Cornejo Moscoso, continúe con el tramite respectivo.

Hago constar que, con el sustentante carecemos de parentesco comprendido dentro de los grados de ley.

Atentamente,



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

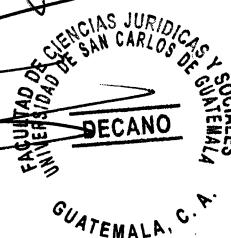
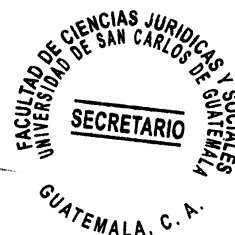


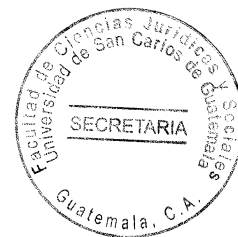
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de febrero de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante FRANSI RAFAEL CORNEJO MOSCOSO, titulado TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA TRIBUTACIÓN GUATEMALTECA ANTE LA DESIGUALDAD SOCIAL. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.

[Handwritten signatures and stamps]





DEDICATORIA

A DIOS:

Mi Dios bendito, mi padre celestial, te agradezco infinitamente por permitirme alcanzar este triunfo gracias a tu bendita misericordia y voluntad, muchas gracias por nunca abandonarme y estar conmigo en los momentos de angustia, a tí te debo todo lo que tengo y lo que soy, te agradezco desde ya por fe, las puertas que tú me abrirás.

A MIS PADRES:

Rafael Cornejo Díaz Q.E.P.D.

Querido padre te dedico mi triunfo, muchas gracias por trabajar tan duro para que yo saliera adelante, ahora puedo decirte misión cumplida, sé que estas en el cielo con nuestro Dios feliz por mi triunfo, siempre fuiste y serás mi héroe, toda mi vida te recordare, te amo padre querido, un abrazo hasta el cielo.

Telma Edith Moscoso Oqueli, muchas gracias mami querida por todas tus enseñanzas y orientaciones para ser este hombre de bien, te dedico mi triunfo como agradecimiento de todos tus cuidados, consejos y amor incondicional, te amo gordita, eres mi ángel, mi mejor amiga y confidente.

A MI HIJA:

Mía Marcela Cornejo García, mi amada hija te amo con todo mi corazón, te dedico este triunfo ya que tú fuiste mi principal motivación para alcanzarlo, siempre serás mi coco, te amo mi hijita bella.

A MI ESPOSA:

Wendi Carina García García, muchas gracias mi amor por todo tu apoyo incondicional, por estar conmigo en las buenas y malas eres la compañera ideal para mi vida, te amo y te dedico este triunfo que ambos logramos.



A MIS HERMANOS: Marvin Giovanni Cornejo Moscoso, muchas gracias por todo tu apoyo, tus consejos y por ser un ejemplo a seguir, te dedico mi triunfo agradeciéndote mucho por todo tu apoyo y cariño incondicional.

Carina Elizabeth Cornejo Moscoso, querida hermanita muchas gracias por todas las veces que me has ayudado, te quiero mucho y también te dedico este triunfo agradeciendo siempre tu confianza, tu fe y apoyo incondicional.

A MIS SOBRINOS: Andrés Francisco Varela Cornejo y Marlon Josué Cornejo Henríquez, los quiero mucho, siempre serán mis amigos y mis socios, les dedico mi triunfo, esperando obtener mucho más de ustedes confiando y esperando que puedan concluir la carrera profesional que elijan, siempre contarán con mi apoyo.

A MIS DOCENTES: Muchas gracias por compartir sus conocimientos, consejos y motivaciones, y gracias a todos aquellos que me brindaron su amistad y apoyo.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, alma mater, que durante todo este tiempo albergó mis sueños de superación, gracias por haberme abierto sus puertas.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme brindado los conocimientos que ahora me convierten en un profesional honesto, con sentido social y valores y que hoy me honra con tan preciado galardón. A quien pondré muy en alto en el noble ejercicio de la profesión. Para ti este triunfo.

PRESENTACIÓN



Este trabajo proviene de derecho público, realizando dentro del mismo el tipo de investigación cualitativa y tiene como objeto de estudio el enfoque a las personas de menor recurso económico en relación a la tributación guatemalteca, toda vez que no existe un control o balance sobre los mismos, violentándose de esta manera el principio constitucional de Capacidad de Pago, causando perjuicio tanto para el contribuyente que posee una desigualdad social, como para el Estado como Sujeto Activo en la administración tributaria.

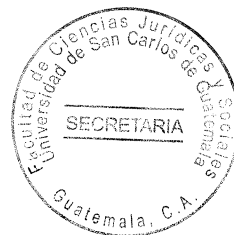
De los temas desarrollados se estableció como género la tributación guatemalteca, de ello surge el Principio Constitucional de Capacidad de Pago, y la desigualdad social que se vive en la República de Guatemala. El tipo de investigación utilizada para recopilar la información fue cualitativo.

Como aporte académico se busca darle al lector de la presente investigación las herramientas necesarias para comprender la Trascendencia del Principio de Capacidad de Pago en la Tributación Guatemalteca ante la desigualdad social existente, y así pueda hacer valer sus garantías y derechos constitucionales en relación a la tributación guatemalteca y realizar de forma correcta y conforme la legislación tributaria guatemalteca establece, el pago respectivo de sus impuestos. La presente investigación fue realizada de junio 2017 al 30 de diciembre de 2018



HIPÓTESIS

La falta de factores sociales y jurídicos que impiden la trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social, violenta el principio constitucional de capacidad de pago de las personas, el cual debe ser de manera justa y equitativa, imponiendo a ello la doble o múltiple tributación., toda vez que las personas no cuentan con la misma capacidad de pago y existe una desigualdad social dentro de las mismas. Existe un desbalance en la tributación guatemalteca, toda vez que la legislación e instituciones no cumplen con el principio constitucional de capacidad de pago, impidiendo de esta forma el desarrollo social y económico de la población.

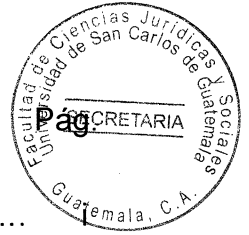


COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para comprobar la hipótesis antes planteada se realizó una asociación entre las definiciones plasmadas en el presente trabajo así como los preceptos extraídos de la legislación vigente aplicable al caso, utilizando para ello el método analítico, el método sintético, se utilizó para unir todas las partes que componen la presente investigación; los métodos inductivo y deductivo, se utilizó el plantear el tema en general y luego estudiarlo, analizarlo y exponerlo en partes, abordando cada elemento o característica en específico, para formar un tema general.

De esta forma se valida la hipótesis y para ello ha sido utilizado el método deductivo al analizar las fuentes documentales, análisis, teorías y doctrinas, para la comprobación de la hipótesis planteada.

ÍNDICE



Introducción.....	
-------------------	--

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. Definición del derecho tributario.....	7
1.3. Sujetos de la relación jurídica tributaria... ..	10
1.3.1. Sujeto activo	11
1.3.2. Sujeto pasivo.....	13
1.3.3. Hecho generador.....	16
1.4. Los tributos.....	19
1.4.1. ¿Qué es tributo?.....	20
1.5. Necesidad y finalidad de los tributos.....	21
1.6. Clasificación de los impuestos.....	24
1.6.1. Definición de los impuestos.....	25
1.6.2. Clases o tipos de impuestos.....	25
1.6.3. Impuesto al valor agregado IVA.....	26
1.6.4. Impuesto sobre la renta ISR.....	30
1.6.5. Impuesto único sobre inmuebles IUSI.....	34
1.7. Diferencia entre impuesto, arbitrio y contribuciones especiales....	37
1.8. Principios constitucionales sobre el derecho tributario.....	39



1.8.1. Principio de legalidad.....	40
1.8.2. Principio de capacidad de pago.....	42

CAPITULO II

2. Personas y entidades que participan en la tributación guatemalteca.....	45
2.1. El Estado como sujeto activo en la administración tributaria.....	45
2.2. La administración tributaria.....	47
2.3. Misión, visión y objetivos de una administración tributaria.....	53
2.3.1 Misión.....	55
2.3.2. Visión.....	54
2.3.3. Objetivos.....	54
2.4. La superintendencia de administración tributaria SAT.....	55
2.5. Instituciones que participan en la recaudación de la tributación guatemalteca.....	56
2.5.1 Participación del congreso de la republica de Guatemala en la tributación guatemalteca.....	57
2.5.2 Participación del ministerio de finanzas publicas en la tributación guatemalteca.....	57



CAPÍTULO III

3. Legislación aplicable en la tributación guatemalteca.....	59
3.1. Obligaciones tributarias aplicables según el decreto 10-2012, ley de actualización tributaria.....	59
3.2. Obligaciones tributarias aplicables según el decreto 27-92, ley del impuesto al valor agregado.....	65
3.3. Obligaciones tributarias aplicables según el decreto 6-91, código tributario.....	69

CAPÍTULO IV

4. Trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social.....	71
4.1. Que es el principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca.....	71
4.2. Que es la tributación guatemalteca.....	73
4.3. Que es la desigualdad social en la tributación guatemalteca.....	73
4.4. Cuáles son las clases sociales que existen en Guatemala.....	74
4.5. Causas que violentan el principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca.....	75
4.6. Causas de la desigualdad social en Guatemala.....	76



4.7. Consecuencias de violentar el principio constitucional de capacidad de pago en la tributación guatemalteca.....	79
4.8. Como afecta la tributación guatemalteca a la desigualdad social...	80
4.9. La aplicación del principio de capacidad de pago en la legislación tributaria guatemalteca.....	84
4.10. La aplicación del principio de capacidad de pago en las instituciones que participan en la tributación guatemalteca.....	88
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	91
BIBLIOGRAFÍA.....	93

INTRODUCCIÓN



La recaudación de impuestos es un problema a nivel nacional propiciado en el país, toda vez que existen diversas inconsistencias que violentan los principios constitucionales, siendo estos el principio de legalidad, regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y el principio constitucional de capacidad de pago, regulado en el Artículo 243 del mismo cuerpo legal.

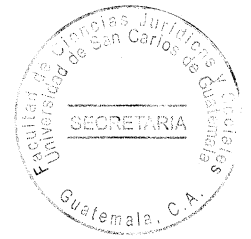
Al violentarse los principios constitucionales antes citados, la administración publica tiene como resultado un déficit e ineficiente trabajo, esto debido a que el Estado no cumple con los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo estos; el bien común regulado en el Artículo 1 del citado cuerpo legal y el desarrollo integral de la persona regulado en su Artículo 2. Es por ello que se vulnera la capacidad de pago de los contribuyentes, no importando la desigualdad social en la que se encuentra.

En atención a lo anterior se formuló la hipótesis siguiente: La falta de factores sociales y jurídicos que impiden la trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social, violenta el principio constitucional de capacidad de pago de las personas, el cual debe ser de manera justa y equitativa, imponiendo a ello la doble o múltiple tributación., toda vez que las personas no cuentan con la misma capacidad de pago y existe una desigualdad social dentro de las mismas.



La investigación que se presenta está dividida en cuatro capítulos, el primero de ellos aborda sobre el derecho tributario, por su parte el capítulo segundo, desarrolla a las personas y entidades que participan en la tributación guatemalteca; en el capítulo tercero se analiza la legislación aplicable en la tributación guatemalteca y finalmente en el capítulo cuarto se desarrolla la trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social, toda vez que esto está siendo vedado y existe incumplimiento en la práctica de dicho principio constitucional.

En síntesis se pretende que el alcance del presente estudio repercuta en las personas e instituciones que participan en la tributación guatemalteca, que se respeten los principios constitucionales establecidos como ley suprema, aunado a ello se pretende crear conciencia social en las personas que participan en dicho proceso de tributación, para lograr alcanzar el bien común y el desarrollo integral del país.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario se denomina como un conjunto de normas jurídicas, principios, teorías, doctrinas e instituciones que garantizan la correcta aplicación y desarrollo de la recaudación tributaria, proviene de la rama de derecho público, y tiene como objeto propiciar de forma ordenada la recaudación de los impuestos.

1.1. Antecedentes históricos

Dentro de la parte histórica del derecho tributario es necesario citar en paráfrasis a Confucio quien hace 2600 años manifestaba que si el príncipe es compasivo y virtuoso, el pueblo entero ama la justicia, cumplirá todo lo que el príncipe le ordene. Por consiguiente, si el príncipe exige unos impuestos justos, le serán pagados por el pueblo amante de la justicia.

En Guatemala la tributación inicia con los mayas, desde los años 1000 antes de Cristo, al 1524 después de Cristo, en donde diversas unidades políticas, provenientes del sureste de Mesoamérica, evolucionaron a esta sociedad, iniciando cambios como el parentesco, ritual y comercio; por lo que la cultura maya se vio dividida y se clasificó en tres regiones: la primera tierras altas, la segunda tierras bajas, y la tercera periférica

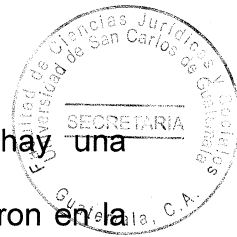


sur; y a su vez también en tres periodos el preclásico, el clásico, y postclásico, los cuales serán desarrollados a continuación.

Periodo Preclásico 1300 a. C. a 300 d. C.

Los primeros pobladores de la región mesoamericana fueron cazadores-recolectores que eventualmente, a partir de la domesticación del maíz, se asentaron en poblaciones que con el paso del tiempo desarrollaron rasgos económicos y políticos propios de una organización social compleja que pueden identificarse en algunas zonas de Mesoamérica alrededor del año 1300 a.C. La mayoría de los vestigios arqueológicos correspondientes a esta etapa se ubican en las tierras bajas de la costa del océano Pacífico de Chiapas y Guatemala.

El sitio preclásico por excelencia en las tierras altas de Guatemala es Kaminaljuyú, que llegó a tener todas las características de un “Estado arcaico” con una economía basada en la producción e intercambio, principalmente de obsidiana, e instituciones políticas desarrolladas. Hay evidencia arqueológica sobre intercambio económico comercial entre las tierras altas y la costa del Pacífico. Parte de este intercambio pudo haberse desarrollado alrededor del cacao, que no solo era un producto para comerciar sino también funcionaba como “dinero primitivo” en el mercado.

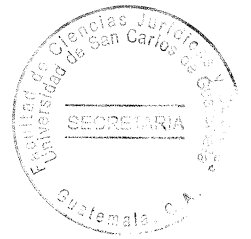


A pesar de los avances en la investigación arqueológica, todavía no hay una explicación convincente que sirva para entender los cambios que se produjeron en la civilización Maya a partir del año 300 de nuestra era, cuando los mayas entraron en un período de complejidad política y de crecimiento económico y alcanzaron sus mayores logros intelectuales y estéticos.

Periodo Clásico 300 a.C. a 900 d.C.

En este periodo es comúnmente aceptado que la escritura y el arte político conmemorativo surgieron “en el contexto de las estrategias de los gobernantes para legitimar y mantener su poder. El arte político, a la par del desarrollo de la escritura y del sistema de calendario, se relaciona con la transformación de las cabezas del linaje en gobernantes de las unidades políticas. Sus diversas manifestaciones comparten el objetivo de unir al gobernante con las deidades de las cuales provenía la confirmación sobrenatural de la legitimidad de su autoridad.

En el Clásico se consolidaron los Estados gobernados por “señores sagrados” o “reyes divinos” que habían hecho su aparición el preclásico tardío (circa 200 a.C-200 d.C). Para ese momento, las evidencias arqueológicas demuestran que “el sistema simbólico y las creencias específicas que definieron y legitimaron la realeza divina” funcionaban en las unidades políticas autónomas de las tierras bajas mayas.



No obstante, las élites se reservaban algunas funciones de gobierno, especialmente las relaciones con otros Estados (alianza y guerra, por ejemplo) y la organización de mercados que facilitaban el intercambio de bienes y proporcionaban un espacio para la recaudación del tributo. En suma, las unidades políticas autónomas de las tierras bajas del período Clásico compartieron sistemas simbólicos, religión, ciencia, matemáticas y cánones comunes sobre gobierno, guerra y alianza.

Uno de los grandes misterios de la civilización Maya es el colapso de las grandes unidades políticas autónomas que marcó el fin del período Clásico. En el siglo IX de nuestra era, muchas de los centros situados en las tierras bajas de Petén entraron en un período de rápida declinación. Este fenómeno no fue general. Por ejemplo, a la decadencia definitiva de Tikal siguió el florecimiento de Chichén Itzá en Yucatán, que llegó a tener niveles de organización que sobrepasaron los de anteriores Estados mayas. Otros entraron en una nueva fase de organización política, en donde la figura del K'uhul Ajaw ya no era un rasgo característico del sistema estatal y su culto desapareció en inscripciones y monumentos.

Generalmente se identifica la presión demográfica, la degradación ambiental, la inestabilidad política y la guerra como los factores que dieron paso a un patrón de transformación que se fue extendiendo por las tierras bajas mayas. En el siglo VIII,



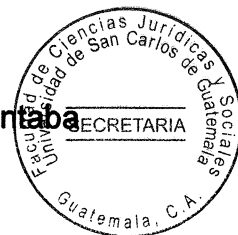
sino antes, el costo de los sistemas económico y ecológico en los que se fundamentaba el dominio de las elites se había vuelto oneroso, contribuyendo a la desaparición del sistema político.

Periodo Post Clásico 900a.C. a 1521d.C.

Ha sido una tradición entre los arqueólogos contraponer el florecimiento cultural maya del período Clásico con las centurias que le siguieron. De ahí que términos como decadencia y ocaso se hayan utilizado para describir al período Postclásico.

La economía continuó apoyándose en sistemas de comercio e intercambio, generalmente de larga distancia, de materias primas y productos manufacturados. A pesar de la decadencia, existió un floreciente mercado de sal, cacao, algodón, tintes y otros productos. La guerra de conquista y el tributo se volvieron más importantes para el sostenimiento de cada linaje. También se ha especulado que las unidades políticas de este período, antes de depender de la exacción del tributo, basaron sus economías en el control y la redistribución e intercambio de bienes que servían como moneda, especialmente el cacao.

Un rasgo característico de la organización política de la sociedad maya en este período es la sustitución del poder centralizado en el *señor sagrado* por un sistema de gobierno

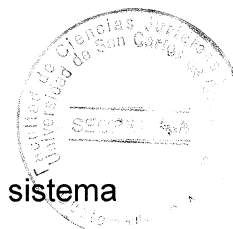


dominado por un concejo. El sistema multepal, o de gobierno conjunto, se sustentaba en el linaje.

Los K'iche's, por ejemplo, tenían una estructura social y política basada en cuatro linajes representativos de la clase noble, con un señor o rey (Ajpop) que cogobernaba con otros tres principales, incluidos dos capitanes de guerra. Clase y linaje parecen haber sido los elementos dominantes de la estructura social. Entre los Tz'utujiles, el gobierno era compartido por dos principales, el Ajpop y el Ajpop Q'alel.

En los años anteriores a la conquista, como se verá adelante, los K'iche's tenían gran cantidad de pueblos tributarios, lo que supone un proceso de alianza o guerra, conquista y sometimiento, visibilizado a través del tributo. Por otro lado, hay evidencia de intercambio de bienes entre los gobernantes K'iche's, Kaqchikeles y Tz'utujiles, pero la línea entre tributo y regalo es muy fina, pues lo que pudo ser visto como tributo por quien lo recibía, pudo ser considerado como regalo por el que lo daba. Los rasgos políticos y económicos esenciales (linajes, guerra, conquista, tributo, comercio de larga distancia) eran característicos de los reinos que existieron durante el Postclásico tardío, esto es, las unidades políticas que encontraron los españoles al momento del contacto y la conquista¹.

¹ ICEFI, *Historia de la tributación en Guatemala*, P. 2-9.



En conclusión, Guatemala ha sufrido grandes cambios para alcanzar un sistema tributario, y para que los tributos fueran una parte fundamental para que el Estado pueda cubrir las necesidades de la población, por lo que a consecuencia de lo que el país vivió, se ha fortalecido la recaudación directa, pero esto no significa que la economía y el derecho tributario se encuentren fortalecidos, al contrario queda mucho más que hacer para que el país verdaderamente cumpla con todo lo que una sociedad necesita para desarrollarse y alcanzar los fines del Estado, tomando en cuenta la capacidad económica de su población y de los contribuyentes.

1.2. Definición del derecho tributario

El derecho tributario es una parte fundamental del derecho financiero, el cual se encarga de explicar los impuestos o las obligaciones como contribuyentes, ya que se relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares, o particulares con el Estado o el mismo Estado con el Estado, por lo que de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

Es importante saber de dónde proviene la palabra "Tributario" por lo que el autor José Luis Pérez de Ayala establece que viene de "Tributarios", que es lo que se

refiere al tributo, carga o la obligación de tributar que es la obligación de entregar al Estado una cantidad de dinero para las necesidades de la sociedad.²



Uno de los autores jurisconsultos define el derecho tributario lo hace como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.³

Otro autor y experto en la materia lo define como “el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”. Agrega el referido autor que “Contemplando el contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes: una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario”.⁴

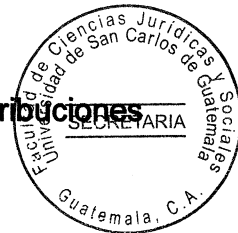
Otros autores aportan su criterio y establecen que el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas, que forman parte del derecho público que regulan la

² Pérez de Ayala, José Luis, **Derecho tributario**, P. 94

³ Arrioja Vizcaino, **Derecho fiscal**, P. 16.

⁴ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas de derecho financiero y tributario** P.133-134.

creación, recaudación de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales, que sirven para cubrir las necesidades del Estado.⁵



El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos. También recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros”.⁶

Se le conoce también como el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público, incluyendo cualquier prestación económica, de los particulares o gobernantes para el sostenimiento del Estado”.⁷

Podemos decir que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos. El derecho tributario nace por un proceso histórico constitucional; en el ejercicio del poder fiscal, o sea del poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos,

⁵ Martín, José María, y Guillermo F., Rodríguez **Derecho tributario procesal**, P. 8.

⁶ Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. P. 40.

⁷ Sol Juárez, Humberto, **Derecho fiscal**. P.14.

puede ejercerse únicamente a través de la ley, donde se encuentra la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno.⁸



En conclusión, el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que forman parte del derecho público, el cual tiene como fin la contribución de los tributos e impuestos, tasas o contribuciones especiales por parte del Estado como sujeto activo en la relación jurídico tributaria, los cuales obligan a los contribuyentes, como sujeto pasivo en dicha relación a cumplir con sus obligaciones para que el Estado de esta manera pueda cumplir y cubrir las necesidades de la sociedad y así poder cumplir la realización del bien común.

1.3. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria

Dentro de la denominada recaudación tributaria, participa el Estado como sujeto activo, el contribuyente o consumidor como sujeto pasivo y el hecho generador que es lo que constituye o hace nacer la obligación jurídico tributaria. Es así como definiremos la participación de cada uno en la tributación guatemalteca.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. P.32



1.3.1. Sujeto Activo

Se constituye como el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, quiere decir cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

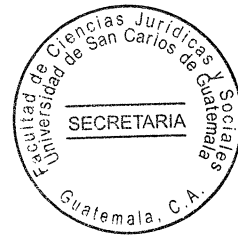
El concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es definido en forma amplia por Héctor B. Villegas así: "El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos".⁹

⁹ Villegas Héctor, Curso de finanzas de derecho financiero y tributario. P. 254.



Derivado del concepto citado, se concluye que: El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de los tributos de nuestro país.

Dado que el establecimiento de tributos sólo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el Artículo 17 nos señala el concepto de sujeto activo. "Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: "Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios". Así también el Artículo 3 de la citada ley establece: "Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por la ley administren y recauden las Municipalidades".



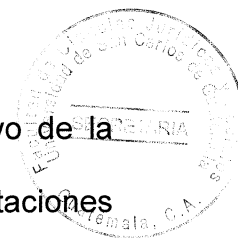
1.3.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizet Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto”.¹⁰

¹⁰ Díaz Dubón Carmen, *Derecho financiero* I. P. 88.

El Artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo así: sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable.



En términos generales el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente.

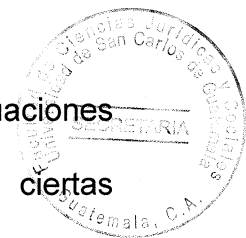
El Código Tributario en el Artículo 20 establece la figura de solidaridad de los contribuyentes en los casos en que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

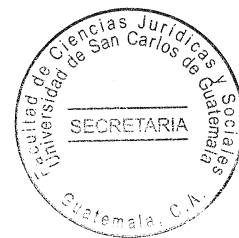
Atendiendo a lo que establece el Artículo 21 del Código Tributario, "Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

Sin embargo, según el Artículo 22 de la citada norma legal, existen situaciones especiales en las cuales se establecen como responsables de cumplir ciertas obligaciones tributarias formales y materiales, a sujetos tributarios que sin tener personalidad jurídica, deben por disposición legal responder por el cumplimiento de las mismas, tales como: El fiduciario, el gestor, los copropietarios, los socios, el albacea, administrador o herederos.

Así también en el Artículo 25 establece la figura de responsable, que es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

El Código Tributario señala también como responsables a aquellos sujetos que deben pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrador o en liquidación, etc.. (Artículo 26 Código Tributario).





1.3.3. Hecho generador

El hecho generador es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.

Según Jorge Mario Castillo, “El hecho imponible y hecho generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así por ejemplo, en el Impuesto Sobre la Renta, el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta”.¹¹

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria

El hecho generador forma hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en

¹¹ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho administrativo guatemalteco**. P. 440.



una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales). El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”.¹²

Respecto a la referencia del hecho generador, la Honorable Corte de Constitucionalidad, señaló lo siguiente: “hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código tributario señala: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede

¹² Villegas, Op. Cit; P. 272.



repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período....»¹³

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de dichas obligaciones, la administración tributaria puede estar facultada a imponerle alguna sanción administración, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones, y para ello a continuación describiremos algunas de ellas:

Obligaciones tributarias: Artículo 14 del Código Tributario, a continuación se describirán las principales obligaciones que tiene que realizar el contribuyente individual, las cuales algunas veces coinciden con las de las personas jurídicas.

Obligaciones formales:

- ✓ Registrarse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria.
- ✓ Dar aviso a la administración tributaria de cualquier cambio de los datos de identificación personal.

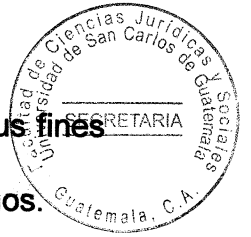
¹³ Corte de Constitucionalidad, **Gaceta No. 31**, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92. P.24



- ✓ Consignar correctamente el número de identificación tributaria en cualquiera de las declaraciones.
- ✓ Dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante la administración tributaria.
- ✓ Dar aviso de suspensión de actividades.
- ✓ Expedir facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas.
- ✓ Emitir facturas o documentos equivalentes, llenando todos los requisitos previstos en la ley tributaria.
- ✓ Asentar operaciones en los libros y registros contables, dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
- ✓ Utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas por la administración tributaria.
- ✓ Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
- ✓ Proporcionar información, verdadera en documentos que deben presentarse ante la administración tributaria.
- ✓ Percibir los tributos que de acuerdo con las leyes tributarias son responsables de retener.

1.4. Los tributos

No son más que un tipo de aportación que los ciudadanos deben pagar al Estado como sujetos en la recaudación tributaria, para que el Estado como tal lo redistribuya de



manera equitativa o de acuerdo a las necesidades establecidas para cumplir sus fines consistentes en la realización del bien común y el desarrollo integral de los mismos.

1.4.1. ¿Qué es el tributo?

Uno de los principales tratadistas lo considera como una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.¹⁴

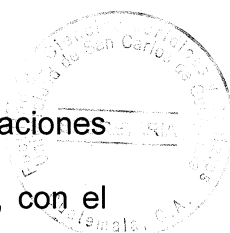
Según el tratadista define los tributos como las aportaciones en dinero que el Estado como ente soberano, exige con el objeto de hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines.¹⁵

El autor expone: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".¹⁶

¹⁴ Guiliani Forouge, Carlos M, **Derecho financiero**, P.209

¹⁵ Calvo Ortega, Rafael, **Derecho tributario parte general**. P.116

¹⁶ Villegas, Héctor, **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**, P. 138



En el Artículo 9 del Código Tributario, se define al tributo como: son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Se puede entender que constituye la cantidad en dinero o equivalentes, que los sujetos pasivos de la relación Jurídico-Tributaria deben pagar al Estado, en virtud de la potestad impositiva y coercitiva del mismo o por la obtención del contribuyente de un servicio o beneficio directo o indirecto por parte del estado, constituyendo la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

En sí, es la prestación que el Estado exige, en ejercicio de su poder soberano, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

1.5. Necesidad y finalidad de los tributos

El economista inglés Charles M. Allan expone “que la economía perfectamente competitiva, se presenta al menos a primera vista como capaz de funcionar de un modo muy satisfactorio sin que intervenga formalmente el Estado y por consiguiente sin tributación”, siento que es muy discutible lo que expone este autor ya que el sostiene

que existe un sistema de economía que regula la producción de bienes que necesitamos y que por lo tanto, no se justifica la intervención del Estado al sostener cuando observamos las economías de occidente este sistema estilizado de mercado parece verosímil, como una aproximación a lo que sucedería si se suprimiera la actuación del Estado.

Fuese encantador delimitar o hablar de tres sugerencias en cuanto al Estado que proporciona bienes sociales y bienes meritorios porque algunos de estos bienes poseen características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado, el Estado gasta dinero para mantener a los pobres, y que el Estado actúa para corregir ciertos fallos del mercado en orden a su buen funcionamiento como mecanismo planificador, o sea que no obstante propugnar por la no intervención del Estado, luego justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios solo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que señala la defensa nacional, administración de justicia y orden público, alumbrado, vivienda limpieza de calles, parques urbanos la educación.

Por otra parte encontramos el criterio de la mayoría de autores que son contrarios al criterio anterior, quienes exponen desde tiempos pretéritos el hombre tiende a vivir en sociedad y en esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada, vemos así, que cuando el ser humano resuelve

integrarse en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia. Estos ideales cuya concreción es ineludible para que exista cohesión entre seres solidarios y no simplemente yuxtaposición de individualidades una al lado de la otra, dan lugar a las necesidades públicas.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción debida mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiene a buscar a alguien que aune esos esfuerzos. Desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición a subordinarse a un jefe o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en Estados mediante la conjunción de tres elementos que son la población, territorio y gobierno.

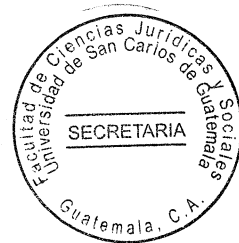
Es así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación, salud pública, para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar

erogaciones que suponen los previos ingresos, observamos por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos, si el Estado necesita gastar es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones, el Estado debe pues tener ingresos y es ahí cuando se establece la necesidad de crear los tributos.

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, en otras palabras que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

1.6. Clasificación de los impuestos

Los impuestos en grandes rasgos pueden clasificarse en impuestos directos e indirectos. Siendo los impuestos directos los que gravan de manera puntual el patrimonio, los ingresos y las rentas de los contribuyentes. Y los denominados impuestos indirectos, son aquellos que gravan el consumo de bienes y servicios.



1.6.1. Definición de los impuestos

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario), regido por derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria (acreedor tributario).

Los arbitrios son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. La tasa constituye un tipo de tributo conforme a la clasificación del código tributario.

1.6.2. Clases o tipos de impuestos

Dentro de las clases o tipos de impuesto que radican en la función jurídico tributaria de Guatemala, se pueden mencionar los siguientes:

IVA: Impuesto al Valor Agregado

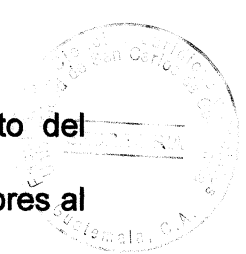
IUSI: Impuesto Único sobre Inmuebles

ISR: Impuesto sobre la Renta

1.1.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Es un impuesto indirecto, ya que el hecho generador lo constituye el consumo, al considerarlo como manifestación inmediata de la capacidad contributiva. Este es un impuesto de base amplia. En este impuesto el consumidor no constituye el sujeto pasivo desde el punto de vista jurídico. El sujeto pasivo será otra persona individual o jurídica que se encuentra vinculada con el bien destinado al consumo, antes de que éste llegue a manos del consumidor final. El productor, el importador, el industrial o el comerciante.

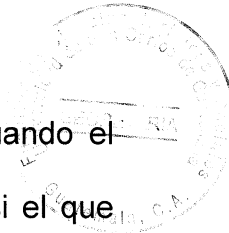
La carga impositiva es soportada por el consumidor final, al incluir el monto del impuesto en el precio de venta del bien, hecho que toman en cuenta los legisladores al establecer el impuesto. En Guatemala se implantó este impuesto en sustitución del 3% sobre ventas contenidas en el Decreto Legislativo 1831 Ley del Papel Sellado y Timbres Fiscales. La sustitución se originó como medida de reactivación económica, ya que el Impuesto del Timbre Sobre las Ventas era acumulativo al precio de venta y constituía un instrumento de recaudación fiscal ineficiente, que facilitaba la evasión fiscal.



La carga impositiva es soportada por el consumidor final, al incluir el monto del impuesto en el precio de venta del bien, hecho que toman en cuenta los legisladores al establecer el impuesto. En Guatemala se implantó este impuesto en sustitución del 3% sobre ventas contenidas en el Decreto Legislativo 1831 Ley del Papel Sellado y Timbres Fiscales. La sustitución se originó como medida de reactivación económica, ya que el Impuesto del Timbre Sobre las Ventas era acumulativo al precio de venta y constituía un instrumento de recaudación fiscal ineficiente, que facilitaba la evasión fiscal.

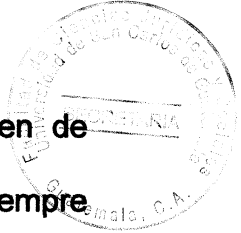
A la fecha este decreto se encuentra vigente, pero ha sufrido varias modificaciones, en los últimos años, estas tienen como origen el proveer de fondos al Estado para cumplir con los compromisos contenidos en los Acuerdos de Paz y Constitución Política de Guatemala.

En Guatemala el ISR está regulado en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala (vigente desde el 01 de enero de 2013) y en el Decreto 19-2013 que reformó varios Artículos del Decreto 10-2012 (vigente desde el 21 de diciembre de 2013). Con respecto al ISR, la LEY, regula en el Artículo 1 que el objeto de este impuesto es: "...toda la renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se encuentren regulados en esa normativa, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas.



impuesto: 1) El importador habitual o no. 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala. 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala. 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley. 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias". En el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece: "Tarifa única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios. De la recaudación resultante de la tarifa".

El Artículo 50 de dicho cuerpo legal establece: "Permanencia en el Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el régimen normal o general dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo régimen normal o general. Debe entenderse como régimen normal o general del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo".



El Artículo 50 de dicho cuerpo legal establece: "Permanencia en el Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el régimen normal o general dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo régimen normal o general. Debe entenderse como régimen normal o general del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo".

En primera instancia se considera que a pesar que existe el principio constitucional de la doble tributación, de hecho se hace relación en cuanto al Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tomando en consideración que se pretende por un lado, que el impuesto a pagar, sea el resultante de la diferencia entre los débitos y los créditos, se pretende poner otro impuesto que va implícito por cuanto a que se debe pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento de los ingresos totales por ventas o prestación de servicios, de esta forma es como se violenta el principio de igualdad, por cuanto se pretende que pueda ser una facultad de los pequeños contribuyentes, con excepción de los pequeños contribuyentes que prestan servicios profesionales. En si no se trata de una sustitución de forma de pago del impuesto, sino de la imposición de una doble tributación, la cual violenta el principio constitucional de

de forma justa y equitativa y no realizar una doble o múltiple tributación. Siempre violentándose el principio de capacidad de pago de las personas, población o consumidores finales, las cuales son afectas a una desigualdad social en sentido económico, ya que regularmente los consumidores finales son personas que tienen limitantes como pobreza o pobreza extrema, no existiendo un equilibrio o balance dentro de la tributación guatemalteca.

1.6.4. Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Como definición de este gravamen se tiene que es un impuesto directo, “el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas sino que inciden directamente en su propio patrimonio.”¹⁷

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta está regulado por el Decreto No. 26-92 del Congreso de la República que contiene una última revisión integral, fue emitido el 9 de Abril de 1992, y publicado en el Diario Oficial de Centro América el 8 de Mayo de 1992, con vigencia al uno de Julio de 1992. Dicho decreto derogó el Decreto No. 59 – 87, el cual a su vez había derogado el Decreto Ley No. 229.

Para efectos de cumplir con la regulación del gravamen en mención, se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o

¹⁷ Chicas, Jaime; Fernández Guillermo; Alvarado, José. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Facultad de Ciencias Económicas, USAC. P.110

extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Serán contribuyentes todas las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

La renta imponible al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, se determina de acuerdo al sistema real o cedular. Con respecto a este sistema, Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario establece lo siguiente: En el sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador, que puede reunir o separar distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente.

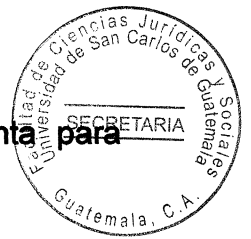
Las características del sistema cedular (vocablo derivado del sistema británico de impuestos a las rentas, clasificadas en distintas tablas o schedules) son esencialmente las siguientes:

1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.
2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.



3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
4. El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.
6. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas, 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 impuesto en iguales condiciones de renta. Creemos, sin embargo, que el principio de discriminación de las rentas tiene también 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."¹⁸

Las ganancias y pérdidas patrimoniales son sometidas a un tratamiento especial, dado su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo o se permite diferir el pago si se invierte en la sociedad.

Un sistema cedular sobre la renta, se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios, por ejemplo, la relación de dependencia si proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc.

Este sistema es considerado como una forma poco técnica de la imposición sobre la renta. Trata desigual rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar. Las ganancias y pérdidas patrimoniales son sometidas a un tratamiento especial, dado su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una

¹⁸ Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. P. 477 – 478.



base especial gravada a un tipo fijo o se permite diferir el pago si se invierte en la sociedad.¹⁹

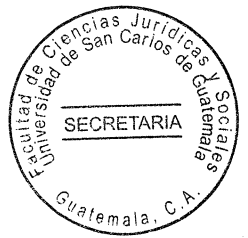
Mediante el sistema cedular del Impuesto Sobre la Renta, vigente actualmente en Guatemala, a través de los diferentes subsistemas dentro de la misma Ley, le dan la opción al contribuyente, de ubicarse en uno y en ocasiones en dos o más de estos, dependiendo del tipo de actividad que realiza. Por ejemplo: un contribuyente inscrito en el régimen general, puede a su vez generar operaciones extraordinarias a través de la venta de bienes de capital, que están gravados y regulados en forma diferente, inclusive con diferente tarifa impositiva.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, presenta diferentes subsistemas, de manera que la renta imponible se puede determinar aplicando diferentes tipos impositivos. Es así que partiendo de la opción en cuanto al cumplimiento tributario puede corresponder un tipo impositivo.

1.6.5. Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI)

El término impuesto que se deriva del latín impositus, que significa tributo o carga es “la suma de dinero que antiguamente los habitantes de los países pagaban, por lo general en especie y a veces con su trabajo personal; posteriormente debido a las

¹⁹ AuditConsultingFinancialAdvisory.Disponible en:http://www.deloitte.comdttcdadoccontentBoletin_06_05.pdf.
(Consultado fecha 03 de julio de 2017).



complicaciones de las relaciones sociales los impuestos se pagan con dinero. El impuesto es un tributo, carga o gravamen que los particulares dan obligatoriamente al Estado, por los servicios indivisibles que está obligado a prestar, para satisfacer las necesidades públicas.

Por su parte, la Corte de Constitucionalidad dentro de la sentencia emitida con fecha 30 de diciembre de 1987, contenida en el expediente 260-87 definió al impuesto como: "la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios públicos indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente. De este concepto se señalan como caracteres indispensables, que el impuesto representa el costo de producción de servicios públicos indivisibles; asimismo obedece a una necesidad y como consecuencia constituye un deber de pagarlo para el contribuyente y un derecho de percibirlo para el Estado, como representante de la colectividad que asume esos servicios necesariamente. De esto resulta que son características de los impuestos reconocidas por la doctrina a) su carácter obligatorio dispuesto unilateralmente por el Estado; b) Que en ellos falta toda relación de correspondencia entre la exacción exigida y cualquier compensación directa del Estado Contribuyente.

Se hace necesario en este punto del trabajo de investigación definir al impuesto Único Sobre Inmuebles y el autor Jorge Alberto Herrera lo conceptualiza como un impuesto directo que grava los bienes inmuebles de las personas propietarias de los bienes del Estado de acuerdo a su valor, sin embargo también ha sido definido como: "un impuesto único anual que se aplica a los bienes inmuebles



rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes (los que tienen un término de producción mayor de tres años). Además, para la determinación de la tasa impositiva se toma en cuenta el incremento o decremento provocado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales, así como la naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.²⁰

El Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- creado mediante el Decreto Número 15- 98 “Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles” el 26 de febrero de 1998, no constituye la única base legal para la fundamentación del Impuesto Único Sobre Inmuebles, ya que también encontramos regulado lo relacionado al mismo en Constitución Política de la República, los Acuerdos de Paz, el Código Tributario (Decreto No. 6-91) y el Código Municipal (Decreto No. 58-88)⁸⁸, ambos del Congreso de la República.

Es así como el Impuesto Único Sobre inmuebles aprobado en el año 1998, mantiene la estructura básica del implementado en el año 1987, y se caracteriza por ser un impuesto anual que permite pagos trimestrales, cuya materia imponible lo constituyen los bienes inmuebles tanto urbanos como rurales, que tiene como base gravable el valor del terreno más construcción, una estructura progresiva de tarifas y que se puede administrar por las municipalidades o por el Ministerio de Finanzas Públicas.

²⁰ Manual introductorio para la administración del impuesto único sobre inmuebles. Disponible en: http://www.funcede.org/joomla/attachments/061_Manual_13.pdf.P.4. (Consultado fecha 20 de julio de 2017).



Haciendo alusión a los Artículos constitucionales y al Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, la cual versa sobre el impuesto sobre la renta o sus siglas ISR, decreta un impuesto sobre toda la renta que obtengan las personas individuales o jurídicas a favor del Estado, las cuales se deben recaudar responsablemente, y no sobrepasar o excederse de su función, deben hacerlo de forma justa y equitativa, por lo tanto es necesario brindar un tratamiento unitario a los principios jurídicos consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala como estructura jurídica pilar en todo ordenamiento jurídico y conforme la orientación positiva en que la única fuente del derecho aplicable en este sentido es la propia ley. Proyectándose a la disciplina jurídico tributaria cuya importancia radica en que el Estado asume tres funciones de creación de la prestación patrimonial coactiva, acreedor de ella, y juzgadora de los conflictos de las personas o contribuyentes llamados a sufragarla.

1.7. Diferencia entre Impuesto, arbitrio y contribuciones especiales

- ¿Qué es impuesto o tributo?

Se conoce como tributo al pago o la suma de dinero que le es otorgada al gobierno o administración pública, para el mantenimiento de los gastos públicos. El vocablo **tributo** *proviene del latín tribūtum que quiere decir impuesto*, esta palabra se formó del verbo tribuere que significa distribuir o repartir, que en la antigüedad se utilizaba para designar la frase repartir entre las tribus.

La legislación Guatemalteca en el Código Tributario en el Artículo 9 establece:

“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Se puede establecer entonces que tributo es la recaudación dineraria que el Estado realiza a sus contribuyentes, para el desarrollo económico y social del país.

- **¿Qué es arbitrio?**

Los arbitrios son las tasas que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público de limpieza pública, áreas verdes y seguridad ciudadana. El costo de las tasas dependerá del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten válidos para la distribución, el uso, tamaño y ubicación de la residencia del contribuyente.

La legislación Guatemalteca en el Código Tributario en el Artículo 12 establece:

“Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Se puede establecer entonces que arbitrio, es la recaudación dineraria que el Estado ejerce a los contribuyentes a través de las municipalidades, para las mejoras y seguridad establecidas en su jurisdicción o espacio territorial.



- **¿Qué son las contribuciones especiales?**

Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo o contribuyente, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Uno de los autores la define como las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.²¹

Se puede concluir, que las contribuciones especiales son los aportes dinerarios que el sujeto pasivo, el contribuyente o la población realizan a favor del Estado y se invierte en la realización de obras públicas.

1.8. Principios constitucionales sobre el derecho tributario

Es de suma importancia, seguir los principios o lineamientos que la Constitución Política de la República de Guatemala establece con relación a la sistema de

²¹ Villegas, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario, página 105



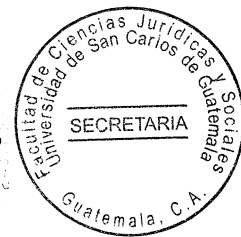
recaudación tributaria, toda vez que dentro del espíritu de la ley invoca la forma adecuada y ordenada de seguir el proceso jurídico tributario de recaudación de impuestos, es por ello que se hace menester conocerlos.

1.8.1. Principio de legalidad

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo “nulum tributum sine lege”, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal esto debo decir que la ley emitida por el Organismo Legislativo quien es el órgano creador de ella, en todos sus aspectos esenciales, viéndolo desde el punto de vista del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por nuestra Carta Magna al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente entre ellas podría mencionar las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad

solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.



La Constitución Política de la República de Guatemala, como ya lo hemos hablado contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria, al preceptuar que decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales esto conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, y también contempla el principio de reserva de la Ley al preceptuar que “son nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

La Constitución Política de un Estado es la fuente formal por excelencia del Derecho, por cuanto que en la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativo, de los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos, las Constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía y son las leyes supremas en la que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, y cuanto normativo se derive, todo cita del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las Constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios,

como serán las atribuciones y limitaciones de la potestad tributaria, el derecho tributario hace uso de su poder para imponer prestaciones a los ciudadanos, sin que estos puedan oponerse a sus decisiones ni exigir otra prestación a cambio, como no sea los beneficios de la vida en sociedad y el adecuado empleo de los caudales públicos, y por ello para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe de existir como garantía del adecuado uso del poder tributario.

1.8.2. Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que para concretar la justicia y equidad , las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Principio medular que expresa la justicia y la equidad, la capacidad de pago presupone necesariamente una capacidad económica global de la persona obligada. Impone gravar todos los hechos indicativos de riqueza y renta global, no un ingreso aislado, el patrimonio neto y los incrementos de capital y patrimonio y el gasto global, de tal manera que es esta capacidad la medida de cada uno para cumplir con las obligaciones tributarias.

Establecido como tal, en la Constitución de la República, donde resguarda la calidad de vida de cada contribuyente, quien responde a su obligación de contribuir, dependiendo de la cantidad de dinero que obtiene por su trabajo, y por ende su capacidad de pago al fisco.

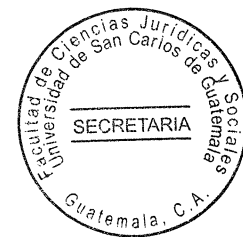
Dicho principio, es la base fundamental de donde parten otros principios que están en forma implícita en la Constitución, como son: el principio de generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Entonces, se establece como base, la capacidad económica de todo sujeto pasivo, para poder soportar la carga tributaria que le impone su propio Estado, quien a medida de lo recaudado brinda los servicios necesarios para su subsistencia.

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”, actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la

Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Es de importancia tener presente, que la obligación es un vínculo de naturaleza jurídica, y la prestación es el contenido de la obligación, esto es; la conducta del deudor tributario. En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el pagar la deuda tributaria, la finalidad o el objeto de la obligación es que el deudor tributario pague la deuda tributaria, y si no lo hace, la administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de la misma.



CAPÍTULO II

2. Personas y entidades que participan en la tributación guatemalteca

Dentro del proceso jurídico tributario de recaudación de impuestos, es importante establecer la función de cada uno de los sujetos, es por ello que se hace menester establecer y desarrollar la participación de cada uno, para conocer lo que por derecho le corresponde y asiste a cada uno, tomando como base la legislación guatemalteca.

2.1. El Estado como sujeto activo en la administración tributaria

Se constituye como el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, quiere decir cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

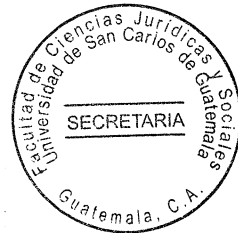
En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

El concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es definido por uno de sus tratadistas el cual lo define de la siguiente manera: el Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos²².

Derivado del concepto citado, se concluye que: El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de los tributos del país.

Dado que el establecimiento de tributos solo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el Artículo 17 señala el concepto de sujeto activo. "Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo". El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: "Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y

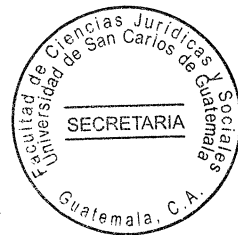
²² Villegas, Op. Cit; P. 254.



administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”. Así también el Artículo 3 de la citada ley establece: “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por la ley administren y recauden las Municipalidades”.

2.2. La administración tributaria

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en el documento La tributación en un contexto de globalización económica se refiere a que: “La misión fundamental de toda A.T. es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ya sea que cautele y fomente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, combata la evasión, adopte medidas administrativas tendientes a cambiar la forma en que los contribuyentes declaran y pagan los impuestos, el grado de cumplimiento de la misión de la A.T. depende de la eficacia con que desarrolle sus funciones, especialmente la función de fiscalización.” 79 Esta idea concuerda con lo referido por las leyes ya citadas y pone de relieve que una de las funciones principales es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.



“La visión básica de una Administración Tributaria moderna es la de una administración capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de modo que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la Constitución y las leyes, ni más, ni menos.”²³

El autor al referirse a la fiscalización menciona la importancia que tiene el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y pone de relieve que la Administración Tributaria moderna debe fomentarlo. El fomento puede hacerse mediante una correcta fiscalización pues a los contribuyentes no les agrada sentir que la AT los está controlando y, por medio de la utilización de medios electrónicos para la presentación de declaraciones.

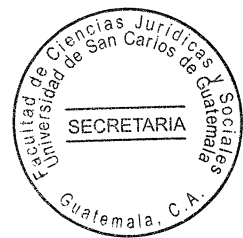
En conclusión, el objeto de las A.T. es la recaudación de los tributos y el cumplimiento y correcta aplicación de la política tributaria. Para lo cual controlan el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes por medio de las facultades que les han sido otorgadas.

Puede tomarse como parte de la función de administración de la Administración Tributaria la de servicio al contribuyente. En ese sentido, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca en el Artículo 3 en cuanto al objeto y funciones de la SAT establece que son, entre otras: “... d) Organizar y

²³ Rodas Martini, Pablo. *Centroamérica en la economía mundial del siglo XXI.* P. 5.

administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas; ... o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria; p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos...” Esto hace referencia a funciones de índole administrativo puesto que se refiere a administrar, controlar y planificar, entre otras. Las funciones administrativas facilitan el cumplimiento del objeto de recaudación puesto que planificando se obtiene mejores resultados.

También se puede agregar a esta función administrativa, la función de apoyo. Cornick se refiere a que incluye: “La planificación, tanto estratégica como de corto plazo, del trabajo de la Administración Tributaria; El control de la gestión de la Administración Tributaria; la gestión de los recursos humanos y materiales de la administración; el desarrollo de programas permanentes de capacitación; las relaciones públicas; el análisis, y, en algunos casos, la generación de la normativa tributaria; Los servicios de informática tributaria” Esto quiere decir que la función administrativa es fundamental en cuanto a la comunicación con el contribuyente. Si la relación con el contribuyente es positiva, entonces el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias será más fácil y la recaudación tiene más posibilidades de aumentar. La función administrativa



además asegura el adecuado funcionamiento de las Administraciones Tributarias puesto que también se encarga de la gestión de su personal y su sistema operativo.

Si hablamos de la Confusión dentro de la Administración Tributaria, Esta forma de extinción de la obligaciones tributarias da al sujeto pasivo de la obligaciones tributarias como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el Estado deja de ser solamente sujeto activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo de una obligación.

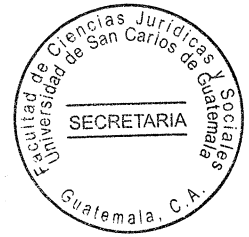
También podría decir que esta forma de extinguir la obligación consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya por sucesión, ya por otra causa lógicamente se extingue la obligación pues no se puede ser deudor y acreedor de uno mismo, para algunos estudiosos del derecho tributario son de la idea que se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo en esta caso es el Estado, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor.

En materia tributaria para que exista la confusión, las calidades de deudor y acreedor se deben de reunir en el Estado o sea en la Administración Tributaria o sea el Sujeto Activo o acreedor y así tenemos que en el Código Tributario se da el concepto de Confusión y para el efecto estipula lo siguiente: Concepto es la reunión en el sujeto

activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.

En los casos fiscales se dice que es imposible que pueda darse la confusión, sin embargo hay casos típicos en que pueden presentarse como cuando el Estado se constituye en sucesor o heredero de una persona que le tenía deuda por impuesto, o bien cuando se es sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo, en el primer impuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma persona, en el segundo caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto, esto pone de manifiesto, especialmente con respecto al Impuesto Territorial, en las herencias, legados y donaciones y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

Si hablamos de la Compensación en la Administración Tributaria, significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre si deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra, es pues un medio especial de extinción de obligaciones reciprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta; así diremos quién debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación sigue siendo deudor de esta en el exceso.



Para que la compensación se puede efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero; la compensación es el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, el Código Tributario regula la Compensación y para el efecto preceptúa de la siguiente manera “Se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

La Compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto se aplicarán las normas establecidas en el Código Tributario sobre cuenta corriente tributaria, en nuestro medio este modo de extinción de la obligación tributaria se da cuando el contribuyente paga demás al sujeto activo y luego de dirimir tal situación el sujeto activo aplica la diferencia a un nuevo impuesto, es decir le compensa una nueva obligación con el pago efectuado de más o en exceso, muchas legislaciones no aceptan esta forma de extinción de la obligación tributaria.

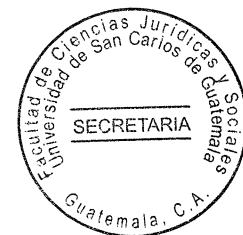
Como conclusión se puede establecer que la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente; en el campo del derecho tributario el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra, al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.

2.1. Misión, visión y objetivos de una administración tributaria

La administración tributaria, debe regirse en forma sistemática y ordenada en el proceso de recaudación de impuestos, es necesario establecer los fines de una buena administración, teniendo como enfoque una oportuna misión, visión y objetivos establecidos, para la correcta aplicación de los impuestos.

2.1.1. Misión

Recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; la aplicación imparcial e íntegra de la legislación tributaria y aduanera; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras de los ciudadanos.



2.3.2. Visión

Ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes y sus funcionarios y empleados.

2.3.3. Objetivos

La SAT siempre está en la búsqueda de la excelencia en sus resultados y de forjar relaciones perdurables basadas en la confianza. Esta excelencia se realiza al vivir con intensidad los valores de:

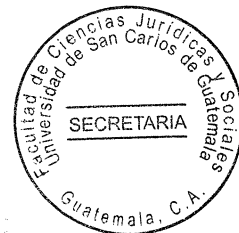
- **Responsabilidad:** Todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, se cumplen efectiva y oportunamente con disciplina y espíritu de equipo.
- **Transparencia:** Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética; por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas.

- **Productividad:** Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria buscan aprovechar y optimizar los recursos, para asegurar el uso adecuado de los insumos de trabajo en la obtención de los resultados esperados.
- **Integridad:** Todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria se realizan con rectitud, conducta intachable y coherencia en lo que se piensa, se dice y se hace.

2.4. La Superintendencia de Administración Tributaria SAT

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera



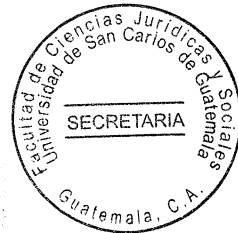
cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.5. Instituciones que participan en la recaudación de la tributación guatemalteca

Dentro del proceso de recaudación tributaria, el Estado como sujeto activo, realiza la recaudación tributaria a través de sus instituciones, las cuales deben regirse por los principios constitucionales de legalidad y de capacidad de pago, esto con el fin de



realizar una recaudación tributaria justa y equitativa de acorde a la capacidad económica del sujeto pasivo o los contribuyentes.

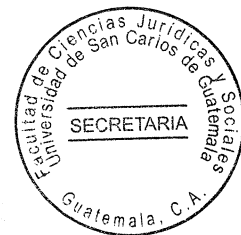
2.5.1. Participación del Congreso de la República de Guatemala en la tributación guatemalteca

Es el órgano representativo de la nación y tiene como funciones principales la representación de la nación, la dación de leyes, la permanente fiscalización y control político, orientados al desarrollo económico, político y social del país, así como la eventual reforma de la Constitución.

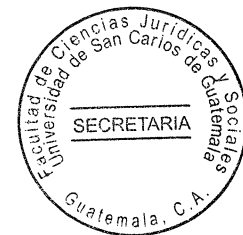
2.5.2. Participación del Ministerio de Finanzas Publicas en la tributación guatemalteca

Dentro de las funciones del Ministerio de Finanzas Publicas se encuentran:

1. Formular la política fiscal y financiera del corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno.
2. Proponer al Organismo Ejecutivo la Política Presupuestaria y las normas para su ejecución.
3. Dirigir, coordinar y consolidar el proyecto del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.



4. Proponer a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) normas para desconcentrar la recaudación de impuestos.
5. Coordinar con la SAT la programación de ingresos derivados de la recaudación tributaria.
6. Transferir los recursos asignados en el presupuesto a los organismos y entidades del Estado.
7. Evaluar la ejecución presupuestaria del Estado cada cuatrimestre, y proponer a la Presidencia de la República medidas correctivas que en el ámbito de su competencia sean necesarias.
8. Definir la política para seleccionar proyectos y programas de inversión social, los cuales serán realizados con fondos propios, préstamos y cooperación externa.
9. Fijar normas y procedimientos operativos relacionados con el sistema de contrataciones y adquisiciones del Estado de acuerdo con la Ley.



CAPÍTULO III

3. Legislación aplicable en la tributación guatemalteca

Se citarán algunas de las leyes aplicables en el proceso de recaudación de impuestos, con el objeto de externar los derechos y las obligaciones que asisten a cada uno de los sujetos que participan dentro de dicho proceso, teniendo en cuenta la facultad potestativa del Estado debiendo estar sujeto a los principios constitucionales.

3.1. Obligaciones tributarias aplicables según el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Es importante establecer las obligaciones tributarias que exige la legislación guatemalteca, es por ello que se invoca la legislación aplicable a la tributación guatemalteca, en donde claramente establece las obligaciones del contribuyente como sujeto pasivo en la tributación guatemalteca.

Dentro del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 84 establece:

“Campo de aplicación. Las rentas gravadas de conformidad con el artículo anterior se clasifican en:

1. Rentas del capital inmobiliario

a. Constituyen rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de

uso o goce de bienes inmuebles, siempre que su giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.

2. Rentas del capital mobiliario. Constituyen rentas del capital mobiliario

a. Los intereses y las rentas en dinero o en especie provenientes de créditos de cualquier naturaleza, con o sin cláusula de participación en las utilidades del deudor.

b. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles tales como derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares.

c. Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, las rentas de capital originadas en donaciones condicionadas y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando el contribuyente deba tributar como rentas del trabajo.

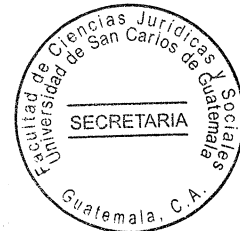
d. La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé.

3. Ganancias y pérdidas de capital.

a. Son ganancias y pérdidas de capital de conformidad con lo dispuesto en este título, las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.

b. También constituyen ganancias de capital:

I. El monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y el presente libro.



II. Cualquier incremento de patrimonio proveniente de la enajenación de derechos o bienes afectados a actividades productoras de rentas gravadas en el título II, contabilizados en los libros que se deben llevar al efecto, incluso los realizados con motivo de la liquidación total o parcial de la actividad. Cuando dichos derechos o bienes estén sujetos a depreciación y se enajenen por un valor superior al que les corresponda a la fecha de la transacción de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluye como ingreso gravable en el período en que se realice la operación.

III. Las revaluaciones de bienes inmuebles hechas por el contribuyente. (Apartado suspendido provisionalmente por Auto de la Corte de Constitucionalidad, del 09/04/2013, Expediente 293-2013).

c. Se estima que no existe ganancia o pérdida de capital en los casos siguientes:

I. La división de la cosa común.

II. La liquidación del patrimonio conyugal.

III. El aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario y la devolución del aporte.

En ningún caso, los supuestos a que se refieren los tres incisos precedentes pueden dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

IV. Las reducciones del capital. Excepto cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, será renta del capital mobiliario la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente.

V. Tampoco existe ganancia de capital en las revaluaciones de activos que se efectúen por simples partidas de contabilidad, pero al enajenarse dichos activos, la diferencia

entre el valor de la venta y el valor en libros de dichos bienes anterior a la revaluación, esté afecta al impuesto regulado en este título.

VI. No se consideran pérdidas de capital las siguientes:

- a. Las no justificadas.
- b. Las debidas al consumo.
- c. Las debidas a transmisiones gratuitas por actos entre-vivos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo que regula los costos y gastos deducibles de este libro”.

Dentro del mismo cuerpo legal en el Artículo 104 establece: Tipos impositivos. Los tipos impositivos aplicables a los pagos o acreditación de las rentas gravadas por este título son los siguientes:

1. El tipo impositivo del cinco por ciento (5%) que se aplica a:

a. Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros:

I. El valor de los pasajes vendidos en el país o en el extranjero para ser extendidos en Guatemala, independientemente del origen o destino del pasajero.

II. El valor de los fletes por carga originaria de Guatemala con destino al extranjero, aun cuando dichos fletes se contraten o sean pagados en cualquier forma, fuera de Guatemala. En el caso de fletes de carga proveniente del extranjero, cuando el valor del flete sea pagado en Guatemala.

III. El monto que las personas no residentes dedicadas al transporte, así como sus representantes en Guatemala, cobren a los usuarios del transporte como parte del servicio que éstas prestan, incluyendo el combustible, almacenaje, demoras, uso de oficinas en el puerto, uso de electricidad o penalizaciones.

- b. Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, que obtengan no residentes.
- c. Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio, provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza entre Guatemala y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.
- d. Utilización de energía eléctrica suministrada desde el exterior del país. Los dividendos, reparto de utilidades, ganancias y otros beneficios, así como toda transferencia o acreditamiento en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes.

Como excepción al tipo impositivo referido en el numeral 1 citado, se aplicará el tipo impositivo del tres por ciento (3%) por el suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país, cualquiera que sea la forma de retribución y por la utilización en Guatemala de películas cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas y cualquier otra proyección, transmisión o difusión similar de imágenes o sonidos en la República, cualquiera que sea el medio empleado.

2. El tipo impositivo del diez por ciento (10%) que se aplica a:

a. Los intereses, en los términos del artículo 4 de este libro, pagados o acreditados a no residentes. Se exceptúa del impuesto a que se refiere el presente numeral, los pagos por acreditamientos en cuenta de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras a entidades debidamente autorizadas y reguladas en su país de origen, conforme la Ley de Bancos y Grupos Financieros, así como los que éstas últimas y las instituciones de carácter multilateral otorguen a personas domiciliadas en el territorio nacional.

3. El tipo impositivo del quince por ciento (15%) que se aplica a:

a. Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.

b. Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación.

4. El tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) que se aplica a: Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores”.

En los artículos citados, puede observarse que la tributación guatemalteca realizada por el Estado como sujeto activo, es de manera impositiva para todos los contribuyentes, población o consumidores finales, no importando la capacidad económica o la desigualdad social que existe entre todos los sujetos pasivos de la tributación guatemalteca; violándose de esta forma el principio constitucional que los tributos deben ser cobrados de forma justa y equitativa ante la población, para el correcto desarrollo económico y social de la población, garantizándose con ello la

realización del bien común y violentándose el principio constitucional de la doble o múltiple tributación.

3.2. Obligaciones tributarias aplicables según el Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

Es importante tener en claro en qué consisten las obligaciones del contribuyente o consumidor final, referente al Impuesto al Valor Agregados o sus siglas IVA, esto no es más que un porcentaje que deben de pagar las mercaderías, productos o cualquier tipo de objeto de lícito comercio, con el fin que la recaudación de dicho pago, sea trasladado a favor del Estado de la República de Guatemala. Sin embargo existe una legislación especial que versa sobre el impuesto al valor agregado, en donde se indica las obligaciones que debe seguir el contribuyente.

En el Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 2, numeral 6 define a los contribuyentes de la siguiente manera: "Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley".

En el Artículo 5 establece: "Del sujeto pasivo del impuesto. El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley".

En el Artículo 6 establece: "Otros sujetos pasivos del impuesto. También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias".

En el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece: "Tarifa única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios. De la recaudación resultante de la tarifa".

El Artículo 50 de dicho cuerpo legal establece: "Permanencia en el Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de

oficio en el Régimen Normal o General dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo régimen normal o general. Debe entenderse como régimen normal o general del Impuesto al Valor Agregado, el régimen mensual en el que el contribuyente determina su obligación tributaria y paga el impuesto, tomando en cuenta la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados en cada período impositivo”.

En primera instancia se considera que a pesar que existe el principio constitucional de la doble tributación, de hecho se hace relación en cuanto al Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tomando en consideración que se pretende por un lado, que el impuesto a pagar, sea el resultante de la diferencia entre los débitos y los créditos, se pretende poner otro impuesto que va implícito por cuanto a que se debe pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento de los ingresos totales por ventas o prestación de servicios, de esta forma es como se violenta el principio de igualdad, por cuanto se pretende que pueda ser una facultad de los pequeños contribuyentes, con excepción de los pequeños contribuyentes que prestan servicios profesionales. En si no se trata de una sustitución de forma de pago del impuesto, sino de la imposición de una doble tributación, la cual violenta el principio constitucional de la doble tributación.

Es importante poder observar, que dentro de los artículos citados, no se hace mención de la población o consumidor final como sujetos pasivos en la tributación guatemalteca, que son las personas quienes en realidad se encargan de realizar el pago del impuesto

al valor agregado de los productos que utilizan o consumen, únicamente se refiere a compraventas, donaciones, contribuyentes inscritos como comerciantes o empresas mercantiles que realizan cualquier actividad de lucro o comercio.

Cuando en realidad la carga del impuesto o quien se encarga de realizar el pago del mismo, es el consumidor final, no importando y violándose nuevamente el principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social como principio constitucional, el cual establece que el cobro de los impuestos debe realizarse de forma justa y equitativa y no realizar una doble o múltiple tributación. Siempre violentándose el principio de capacidad de pago de las personas, población o consumidores finales, las cuales son afectas a una desigualdad social en sentido económico, ya que regularmente los consumidores finales son personas que tienen limitantes como pobreza o pobreza extrema, no existiendo un equilibrio o balance dentro de la tributación guatemalteca.

Es por ello que no se debe violentar el principio constitucional de la doble o múltiple tributación toda vez, que cuando esto pasa, existe un desbalance en la administración tributaria, ya que se exige más pago al contribuyente con menor capacidad económica y esto se enmarca en la desigualdad social que posee.

Como parte fundamental para tener un estricto y ordenado control dentro de la administración tributaria y los sujetos que participan dentro de la misma, es necesario tomar conciencia tanto de los sujetos que participan en dicho hecho generador como también ser respetuosos de las garantías constitucionales, el cual dentro de la presente

investigación, se hace énfasis al principio constitucional de capacidad de pago, esto evitaría el incremento de la deuda pública y a los contribuyentes se les cobraría los impuestos según su capacidad económica, de esta manera no violentamos dicho principio constitucional y existiría un mejor manejo en la administración tributaria.



3.3. Obligaciones tributarias aplicables según el Decreto 6-91, Código Tributario

Dentro de la legislación ordinaria guatemalteca se encuentra el Código Tributario, Decreto 6-91, legislación en donde en forma generalizada indica las funciones y obligaciones de los sujetos que participan en la administración tributaria, sin embargo lastimosamente se violentan estos principios y se actúa de forma maliciosa para la evasión fiscal por una parte o se impone la doble o múltiple tributación por la otra, no respetando los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. Sin embargo es menester tener presentes las obligaciones tributarias que la ley refiere.

Dentro del Decreto 6-91, Código Tributario, se hace referencia al Artículo 98 A el cual establece: "Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados,

boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.

2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel.

3. Proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República, y el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.

2. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.

3. Del artículo relacionado, se hace referencia a su numeral número 6; específicamente a la parte donde se establece que para realizar el pago en la tributación guatemalteca, se tomara en cuenta la capacidad económica del contribuyente, siendo este extremo totalmente falso o no aplicable en el sistema de la tributación guatemalteca, dejando vulnerable el principio constitucional que los impuestos serán pagados de forma justa y equitativa.



CAPÍTULO IV

4. Trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social

Como ya se expuso, es indignante que el Estado no realice la recaudación tributaria cumpliendo los principios constitucionales de legalidad y de capacidad de pago, toda vez que dentro de su participación, los violenta e impide el cumplimiento de sus fines, teniendo como resultado una mala administración en la tributación guatemalteca.

4.1. Que es el principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca

El derecho tributario como objeto esencial de la investigación, es posible definirlo como "El conjunto de normas jurídicas, en sentido amplio, que de alguna manera y a cualquier nivel se refieren a los tributos.

La definición antes citada por el tratadista, es bastante simple y fácil de entender pero lastimosamente no ha sido aceptada por la doctrina tributaria tradicional, que de acuerdo a diversos estudios ha fragmentado la estructura pilar del derecho tributario, es decir el objeto principal en esta materia. Al definir esta materia es importante verificar si el concepto se puede significar como una rama del derecho, para el efecto es menester tomar en cuenta las esferas de validez, que Hans Kelsen define en su obra Teoría General del Derecho y el Estado, dentro de la cual se encuentra la validez personal, espacial o territorial, temporal y material, es decir la materia jurídica específica a la que

la norma se refiere o que está integrada la misma. Y así conforme a la evolución cronológica de la población y el derecho, es posible concluir que cuando esa particular materia jurídica adquiere tal importancia, es seguro que se forme una rama jurídica específica dentro del género. Es necesario entonces para desarrollar el presente plan de investigación definir los términos en el orden siguiente:

El principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca, debe realizarlo el sujeto pasivo, entiéndase los contribuyentes o la población como consumidor final, esto corresponde a la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. Este principio de capacidad de pago se encuentra enunciado en la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes especiales y leyes ordinarias antes citadas.

Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio.

Se puede definir también el principio de capacidad de pago, como la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también niveles económicos mínimos, las



circunstancias en que la población o contribuyente se encuentran, y las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago de los mismos.

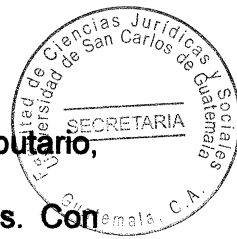
4.2. Que es la tributación guatemalteca

En pocas palabras, a pesar que el desarrollo de dicha interrogante es bastante extenso e incluye diversas variables o ramas, podemos concluirla como la actividad financiera estatal, la cual procura la obtención de recursos económicos, denominada recaudación fiscal, y se aplica a la realización de gastos, así también a la afectación de erogaciones del Estado. El tratadista citado, la define como La Potestad tributaria del Estado guatemalteco, consiste en la facultad de crear tributos con la finalidad de imponerlos a las personas sometidas a su jurisdicción y también de percibirlos; sin violar el derecho de propiedad.²⁴

4.3. Que es la desigualdad social en la tributación guatemalteca

Esta interrogante, tiene también una amplia respuesta, pero para poder definirla en forma breve, se enfocara entre la desigualdad social y la tributación, la tributación es un instrumento de política pública que desempeña un rol redistributivo negativo por sustentarse en una imposición indirecta que anula la leve progresividad de los impuestos directos dado el bajo nivel de participación de estos en la carga tributaria, con lo que se responde positivamente a la pregunta principal enunciada. En la

²⁴ José María Martín. Derecho tributario, P. 24.



regresividad del sistema, contribuye la evasión y el abultado gasto tributario, exenciones y beneficios que otorga el sistema a determinados contribuyentes. Con tales antecedentes, el sistema tributario actual no puede ser otro que el caracterizado por las tres fallas económicas, políticas y sociales las cuales corresponden a la aplicación de forma inequitativa, ineficiente e insuficiente. Para que estas insuficiencias puedan subsanarse, se procede a buscar las vías para una tributación, que siendo el sustento material del Estado, coadyuve a la reducción de la desigualdad social.

4.4. Cuáles son las clases sociales que existen en Guatemala

Debe entenderse como clase social la agrupación de personas socio económicas sobre la base del principio de diferenciación social que se ha alcanzado en la actualidad, existen tres grupos sociales: pobre, media y alta, se definen de la siguiente manera.

- Clase social pobre

Se denomina así al sector formado por personas dentro de una sociedad que no tiene acceso a satisfacer sus necesidades principales como vivienda, salud, alimentación, educación, vestuario, etc.

- Clase social media

Este grupo social de clase media corresponde a las personas que tienen acceso a determinados beneficios, pero con obstáculos, este sector está constituido por la clase trabajadora.



- Clase social alta

Es el grupo formado por personas privilegiadas ampliamente conocidas y de renombre o apellidos conocidos como pudientes económicamente dentro de la población guatemalteca, por lo general son empresarios de éxito. Estos mantienen grandes beneficios sociales, políticos, jurídicos por ser propietarios del capital. En la actualidad a ese sector económico se integra en el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciantes, Industriales y Financieras o sus siglas CACIF, este aglutina las cámaras empresariales en Guatemala.

4.5. Causas que violentan el principio de capacidad de pago en la tributación . guatemalteca

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”, actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”. Este

principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

Es lamentable que la legislación y las instituciones que participan en la recaudación de los tributos, no lo hacen de forma justa y equitativa como lo establece la norma constitucional. Esto puede observarse en el simple hecho que las personas con mayor capacidad económica dedicados al comercio, conocidos como empresarios, no pagan en forma justa y equitativa los impuestos, al contrario siempre están buscando la manera de evadirlos o exonerarse de los mismos. Esto repercute en los egresos del Estado, ya que las personas con capacidad económica y contributiva alta, no realizan el pago de sus tributos como corresponde, dañando de esta manera a las personas o contribuyentes con capacidad económica baja, toda vez que ellos se convierten en consumidores finales y es a ellos a quienes les recae la carga del pago de los impuestos como consumidores finales. No existiendo así un equilibrio dentro de ello y violentándose el principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca.

4.6. Causas de la desigualdad social en Guatemala

La desigualdad económica y social es uno de los rasgos característicos presente de manera casi universal en la historia de América Latina, esta desigualdad se manifiesta

tanto en términos de las diferencias de ingresos de la población, como de acceso a servicios sociales como salud y educación, control y ejercicio de poder político, acceso a la justicia y otros aspectos importantes de la vida social, por eso no es de sorprender que la región latinoamericana sea catalogada las más desigual del mundo.

La mayoría de autores están de acuerdo en que es importante reducir las desigualdades extremas, pues se trata de un asunto fundamental para el desarrollo humano, tanto a nivel personal como a nivel social. Las desigualdades extremas de oportunidades y posibilidades de vida inciden de manera muy directa en lo que la gente está en condiciones de ser y de hacer, es decir, en el desarrollo de las capacidades y potencialidades del ser humano. Por ejemplo, los niños que enfrentan mayor riesgo de padecer desnutrición u otras enfermedades por nacer en un hogar de bajos ingresos, tendrán claramente menos oportunidades de hacer realidad su potencial. Heredar desventajas de oportunidad es algo intrínsecamente indeseable pues va contra los preceptos básicos de justicia social; tal y como se plantea en el Informe de Desarrollo Humano 2005 del PNUD: "La idea de que la gente esté condenada a una muerte más temprana, al analfabetismo o a ser ciudadanos o ciudadanas de segunda categoría debido a atributos heredados que están fuera de su control atenta contra el sentido de lo que es justo para la mayoría de la gente.

La relación entre la desigualdad y la rebelión es estrecha, que una sensación de inequidad es un ingrediente común de la rebelión social es bastante evidente. Con los desequilibrios sociales puede darse a su vez un debilitamiento de las instituciones

democráticas, pues una amplia desigualdad económica y/o social crea desconfianza en el sistema democrático, quebranta la fe en las instituciones y puede llegar a generar violencia.

Por otro lado también hay que señalar que la desigualdad es un freno para el crecimiento económico. El crecimiento se produce en sociedades donde es atractiva la inversión y la acumulación, lo que requiere de estabilidad y altos niveles de capital humano, físico y social; es evidente que las sociedades con altos índices de desigualdad no presentan estas condiciones. En particular, la alta desigualdad en el ingreso suele estar correlacionada con bajos niveles de capital humano, el que a su vez implica bajos niveles de productividad y por lo tanto de rentabilidad para las inversiones.

La desigualdad económica puede analizarse cuantitativamente desde dos perspectivas relacionadas entre sí: la distribución del ingreso y los índices de desigualdad. Mediante la primera modalidad de análisis se pretende establecer la distribución de ingresos, o estructura distributiva predominante, en cuanto al porcentaje del ingreso total que reciben los hogares. Por otro lado, la desigualdad puede medirse empleando índices de desigualdad, los cuales son indicadores que resumen la situación distributiva general tomando en consideración los ingresos de toda la población, todos los índices aumentan a medida que la distribución del ingreso se vuelve más desigual.²⁵

²⁵ Tesis medición del impacto de crecimiento y de la distribución del ingreso sobre la reducción de la pobreza en Guatemala. Álvaro Enrique Fuentes Juárez. (Consultado con fecha 20 de diciembre de 2018).



4.7. Consecuencias de violentar el principio constitucional de capacidad de pago en la tributación guatemalteca

El principio constitucional de capacidad de pago es un principio medular que expresa la justicia y equidad, la capacidad de pago presupone necesariamente una capacidad económica global de la persona obligada, impone gravar todos los hechos indicativos de riqueza, la renta global, no un ingreso aislado, el patrimonio neto y el incremento del capital y patrimonio y el gasto global. De tal manera que es esta capacidad la medida de cada uno para cumplir con las obligaciones tributarias.

El límite al poder tributario contenido en este principio, obliga al legislador en la configuración de los tributos, a tomar como presupuestos la capacidad económica que aseguren el derecho de los contribuyentes a condiciones económicas satisfactorias que le garanticen a él y su familia una vida digna, tal como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 102 el cual indica: Por lo que la capacidad contributiva debe estar relacionada no solo al contribuyente, sino a su familia.

La sentencia dictada en el expediente 34-91 reconoce: "Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria y se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee que no pague nada. La injusticia tributaria no se da precisamente en la estricta

igualdad, porque no todos están en el mismo plano tributario; la capacidad de pago es un elemento básico para que en determinadas circunstancias unos tributen y otros no.

Es así que como el Estado y la población sufren la consecuencia de capacidad de pago en la tributación guatemalteca, ya que el Estado como tal no alcanza suplir las necesidades del gasto público y otras erogaciones que posee e impide cumplir sus fines de realización del bien común en el Estado de Derecho de Guatemala. Y la población como contribuyente o consumidor final, sufre las consecuencias de pobreza y pobreza extrema, toda vez que no existe el control necesario para que exista justicia y equidad en relación al pago de los tributos. Ya que lastimosamente se vive la ideología de que el rico siga siendo más rico, y el pobre siga siendo pobre. Es por ello que necesariamente la legislación referente a la tributación guatemalteca y las instituciones que participan en la recaudación tributaria, deben accionar y tener el debido control sobre los contribuyentes y no seguir únicamente como Derecho no positivo como hasta la presente fecha se ha venido dando.

4.8. Como afecta la tributación guatemalteca a la desigualdad social

La tributación y el desarrollo económico y social son elementos de una misma estrategia integral que se entrecruzan de manera compleja. La evidencia empírica de los países desarrollados ya ha mostrado abundantemente el postulado de la teoría económica que predice una relación positiva y creciente entre recaudo e ingreso

nacional. En la experiencia guatemalteca, ocurre una anomalía secular entre esta, predicción teórica y un sistema tributario estancado que debe ser explicado.

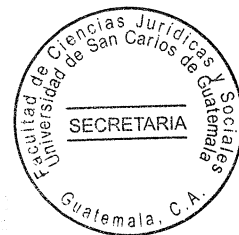
La tributación en su interacción con las relaciones económicas, es una condición para potenciar el desarrollo económico y social que requiere de una estrategia favorable para facilitar dicho desarrollo. Esto implica tener una política tributaria que por un lado permita que el Estado pueda contar con los fondos necesarios para hacer la inversión social que redundará en mejorar crecientemente el desarrollo social, pero que por otro lado, no desincentive la inversión para el crecimiento económico. Una estrategia integral de tributación para el desarrollo económico y social, requiere que se admita la necesaria y adecuada participación del Estado en los procesos de redistribución de la riqueza y de parte del empresariado, su efectiva contribución al desarrollo a través de un ejercicio de responsabilidad social.

Cuando la inequidad es fruto de un sistema estructuralmente desigual (acceso a recursos y derechos como a tierra, bienes y servicios públicos, educación, salud, vivienda, etc.), ésta perpetúa la pobreza. La estructura desigual de la distribución primaria del ingreso nacional, junto a un desigual reparto de la carga tributaria agrava los impedimentos de acceso de los sectores de menores ingresos a mayor capital humano y, de esta forma, dificulta su contribución al crecimiento económico del país. Una mayor desigualdad en los ingresos debilita la relación entre desarrollo económico y superación de la pobreza.

En Guatemala, la tributación sigue levantando expresiones de protesta de parte de los actores productivos y de inversión, y generalmente han sido bien oídas, sin que se ponga mayor atención a los candentes focos de tensión social que surgen de la desigualdad. En efecto la desigualdad entre los sectores acomodados y aquellos en situación de pobreza, puede implicar aumentos en los niveles de conflictividad y violencia, como se observa actualmente en el país.

La desigualdad social es el resultado de un problema enraizado en la sociedad y no puede observarse como un fenómeno natural. La desigualdad, como existencia de diferencias, es omnipresente en la naturaleza, por ello, tenemos que pensar y luchar por la igualdad, precisamente porque existe una gran desigualdad en el mundo físico. Se trata de un fenómeno histórico y cultural existente en el país y que se ha convertido en un problema social que aflora en las tensiones cotidianas. La desigualdad social es la condición por la cual las personas tienen un acceso diferenciado a los recursos y a los derechos, a los servicios y a las posiciones que valora la sociedad. El punto troncal de la desigualdad que interesa a la política fiscal y tributaria es la desigualdad económica y social de Guatemala.

Cuando la desigualdad en el ingreso y la propiedad adoptan formas extremas, la desigualdad social toma la forma de opresión en distintos aspectos. A la opresión económica, le es normalmente inherente la opresión política, jurídica y cultural, contexto de relaciones que modula las diferentes formas del prejuicio y la discriminación. Los estudios de Naciones Unidas dan cuenta que la desigualdad social



en Guatemala tiene manifestaciones extremas, que desembocan en la exclusión social de enormes grupos sociales en Guatemala, especialmente indígenas, mujeres y niños.

El cálculo de la desigualdad económica se realiza a través de la distribución del ingreso, la que puede analizarse desde un punto de vista sectorial, (sectores de la producción) y punto de vista de distribución funcional (asignación de rentas a los factores trabajo y capital) que intervienen en los procesos de producción. La política económica que se ha seguido en Guatemala basado en principios del llamado ajuste estructural postula que el Estado debe desentenderse totalmente de la actividad empresarial y servir sólo como garante de estabilidad y de los principios clásicos de orden y justicia, bienes públicos que tampoco se han alcanzado en el país.

Es lamentable que el estrato social o la desigualdad social se ve afectada con la tributación guatemalteca, toda vez que la clase no privilegiada económicamente padecen considerablemente de pobreza extrema y únicamente se esfuerzan dentro de sus funciones laborales o actividad comercial que desempeñan para reunir el dinero del pago de la renta del lugar donde habitan con su familia y suplir las necesidades de alimentación de los mismos. Deben también esforzarse por los gastos académicos de sus hijos ya que uno de los intereses de los padres es que sus hijos no padezcan la situación de pobreza y necesidades que ellos viven. Aunado a ello deben de pagar sus impuestos a la tributación guatemalteca, siendo esta una carga más para ellos, despojándolos de su capacidad de pago y vivir situaciones tormentosas para poder subsistir.

4.9. La aplicación del principio de capacidad de pago en la legislación tributaria guatemalteca

El principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrán alcance confiscatorio.

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias; tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243, establece los verbos rectores o fines supremos de la aplicación de dicho principio en la tributación Guatemalteca. Es menester citarlo toda vez que proviene de la Carta Magna o Ley de mayor jerarquía en la aplicación de legislación en el Estado de Derecho de Guatemala y su población. Dicho artículo preceptúa lo siguiente: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco".

Inicia dicho artículo indicando que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, los primeros verbos rectores o fines de dicho principio inician con ser justo y equitativo. Esto quiere decir que la tributación no debe ser mayor a los contribuyentes o población que tengas medios o bajos recursos económicos, como actualmente se da, toda vez que la mayoría de personas para subsistir se vuelven comerciantes individuales o informales, ya que compran y revenden artículos de primera necesidad para el consumo diario de la población. El termino informales deviene en el sentido que no se encuentran inscritos legalmente ante el registro mercantil y la superintendencia de administración tributaria como comerciantes, esto debido a que la actividad de

comercio que realizan se lleva a cabo en su propia residencia u ocupan un espacio en la vía pública cerca de los mercados. Esto con el fin de generar algo de ingresos y poder subsistir dignamente con su familia. Lastimosamente las instituciones al ver que son comerciantes informales o no inscritos legalmente, los desalojan o cierran el lugar donde realizan su actividad comercial, esto con el fin que lo inscriban legalmente y empezar a pagar el pago de los impuestos, siendo esta cuota altísima, dejándolos muchas veces sin poder reunir dicha capacidad económica contributiva, menos ganancia para poder subsistir y se obligan a cerrar o suspender la actividad de comercio que iniciaron. Sin embargo los empresarios buscan las formas maliciosas para evadir el pago de la tributación o disminuirlo la mayor cantidad posible. Es así como privan al Estado para lograr sus fines tributarias y de esta forma es como se violenta la tributación en forma justa y equitativa.

Indica también dicho principio que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, es decir la demás legislación aplicable para la recaudación tributaria debe ser en forma justa y equitativa, no dando lugar a explotar a la población, contribuyente o consumidor final, al aprovechamiento económico en el cobro de los impuestos y demás contribuciones tributarias.

Dicho artículo prohíbe también la doble o múltiple tributación, por lo que para el efecto nos referimos a ello de la manera siguiente: El autor Juan Carlos Luqui indica que existe doble o múltiple tributación “cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza por el mismo hecho generador, por



idéntico periodo, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo”.²⁶

La autora citada expresa que la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades.²⁷

Por nuestra parte definimos a la doble tributación como el fenómeno que se realiza cuando un mismo hecho generador es gravado por dos o más impuestos creados por ley para que estos sean pagados por el mismo sujeto pasivo a una entidad específica o a varias entidades obligadas a cobrar este impuesto. Es decir que es el fenómeno que se perfecciona cuando las mismas personas o bienes son gravadas por dos o más sujetos con poder tributario, o cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos.

Los elementos que intervienen en la doble o múltiple tributación son:

- a) **Unidad Sujeto Pasivo:** la cual indica que hay unidad del sujeto pasivo cuando la persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias es la misma.
- b) **Unidad de objeto:** la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, consistente en dar determinada suma de dinero al Estado y el

²⁶ Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, P. 166.

²⁷ Díaz Dubon Carmen, *Derecho financiero I*. P. 77

objeto del impuesto consiste en el presupuesto o antecedentes de la obligación.

Esta unidad se refiere a que el objeto y el hecho generador de un impuesto lo es también de otro, lo que se da como consecuencia que se esté tributando doblemente.

- c) Unidad de tiempo:** se refiere a que la doble tributación debe recaer durante el mismo lapso, ya que de no ser así no sería una doble tributación.

Es así como se violenta también dicho verbo rector o fin supremo de dicho artículo en relación a la doble o múltiple tributación. Esto deviene a la posible falta de observación y control de la legislación e instituciones que participan en la contribución guatemalteca.

4.10. La aplicación del principio de capacidad de pago en las instituciones que participan en la tributación guatemalteca

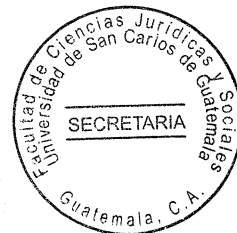
Como ya fue citado, el principio de capacidad de pago debe realizarse en forma justa y equitativa. Las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, es decir deben realizarse y aplicarse en forma justa y equitativa a la población, contribuyente y consumidor final. Dentro de ellas se harán mención de las instituciones que participan en la recaudación tributaria guatemalteca, las cuales trabajan en forma sistemática y se auxilian entre sí, para realizar la creación o reforma de las leyes tributarias, realizar el cobro de la tributación guatemalteca, y formular la política fiscal y financiera del corto, mediano y largo plazo en función de la política

económica y social del gobierno. Todo ello para dar cumplimiento a lo que ordena la Constitución Política de la República de Guatemala, para poder cumplir con sus fines primordiales del bien común y sostenimiento y desarrollo del país. Dentro de ellas se encuentran:

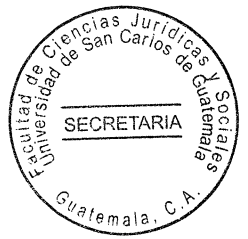
Congreso de la República de Guatemala: Es el órgano representativo de la nación y tiene como funciones principales la representación de la nación, la dación de leyes, la permanente fiscalización y control político, orientados al desarrollo económico, político y social del país, así como la eventual reforma de la Constitución.

Superintendencia de Administración Tributaria SAT: Es una entidad estatal descentralizada, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala, entre sus funciones se encuentra la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Ministerio de Finanzas Públicas: Dentro de las funciones del Ministerio de Finanzas Públicas se encuentran, formular la política fiscal y financiera del corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno y proponer al Organismo Ejecutivo la Política Presupuestaria y las normas para su ejecución. o Dirigir, coordinar y consolidar el proyecto del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.



Es necesaria la existencia de un filtro, unidad o institución que se encargue de informar a las instituciones que participan en la contribución tributaria guatemalteca, sobre los estándares de vida o nivel socioeconómico de la población que existe en Guatemala, toda vez que no todas las personas tienen capacidad económica o ingresos para poder apoyar el área contributiva a la tributación guatemalteca. Por otro lado existe la clase socioeconómica con alta capacidad de pago en la tributación guatemalteca, pero estos maliciosamente utilizan las formas y recursos con apariencia de legalidad para disminuir el pago de sus impuestos o en su defecto exonerarse de los mismos. Para que exista un legítimo control en la tributación guatemalteca, debe existir también conciencia social en la población o los contribuyentes y no tratar de aventajarse evadiendo el pago de los tributos, ya que con esto privan al Estado sobre la realización de sus fines e impiden el desarrollo social del país, únicamente perjudican a la clase trabajadora, ya que ellos son lo que realmente llevan la carga de la tributación guatemalteca y por ello existe un total desequilibrio dentro del gasto público, el cual cada vez es mayor y los ingresos cada vez menores. Siendo este el fin del presente trabajo de investigación, tratar de hacer conciencia a la población, comerciantes, empresarios, instituciones y leyes aplicables en la recaudación tributaria, con el objeto de cerrar o dejar sin efecto la trascendencia del principio de capacidad de pago en la tributación guatemalteca ante la desigualdad social.

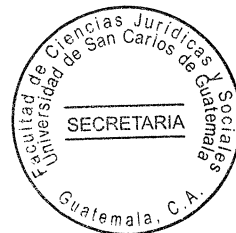


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Es lamentable apreciar que el Estado no cumple con las garantías constitucionales, toda vez que en la práctica de la recaudación tributaria, se violentan dichos principios constitucionales. Sin embargo en la clase trabajadora, pequeños contribuyentes o consumidor final, es en ellos quienes recae la carga del pago de los impuestos, no importando la capacidad económica que ellos perciban, ya que no existe o no se utiliza un filtro para poder medir la capacidad económica de cada uno de estos contribuyentes.

Cabe mencionar que el Estado de Guatemala tampoco cumple con sus deberes, tal como lo establece el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde indica que es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la Republica la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

De esta manera es como el Estado de la República de Guatemala, violenta dichos principios constitucionales, y la deuda pública aumenta cada vez más, toda vez que no se tiene una plataforma de control justo y equitativo como lo establece uno de los citados principios en la recaudación tributaria. Es realmente necesario que se implemente la aplicación de los principios constitucionales, para que el Estado cumpla con sus fines, exista una justa y equitativa recaudación tributaria y no se afecta a las personas en la desigualdad social que poseen.





BIBLIOGRAFÍA

ICEFI, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, **Historia de la tributación en Guatemala**, Guatemala: Ed. Santilla; 2007..

PÉREZ DE AYALA, José Luis, **Derecho tributario**, España: Ed. de derecho financiero; 1968.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. **Derecho fiscal**. Argentina: Ed. Ma. Eugenia Buendía López, ed. 2012.

VILLEGAS, Héctor B; **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**, Argentina: Ed. Depalma Buenos Aires; 2001.

MARTÍN, José María, y RORIGUEZ, Guillermo Francisco. **Derecho tributario procesal**, Argentina: Ed. Depalma Buenos Aires; 1986.

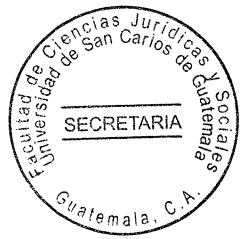
GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª ed: Argentina: Ed. Depalma; 1973.

SOL JUÁREZ, Humberto, **Derecho fiscal**, México, Ed. Red Tercer Milenio; 2012.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**; 28ª ed. Ed. Porrua; 2008.

DÍAZ DUBÓN Carmen y NAJERA FLORES Lizett, **Derecho financiero I**; Guatemala: Ed. Praxis División; 2003.

CASTILLO GONZÁLEZ Jorge Mario, **Derecho administrativo guatemalteco**; Guatemala: Instituto Nacional de Administración Pública; 1990.



CALVO ORTEGA, Rafael, **Derecho tributario parte general**, España; 22ª ed. Ed.Civitas; 2018.

CHICAS OSORIO, Jaime; FERNÁNDEZ SOSA Guillermo; ALVARADO LÓPEZ, José. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, USAC; 2008.

JARACH, Dino; **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: 3ª ed. Ed. Abeledo-Perrot; 2004.

AuditConsultingFinancialAdvisory.Disponible en:http://www.deloitte.comdttcdadoccontentBoletin_06_05.pdf. (Consultado con fecha 29 de diciembre de 2018).

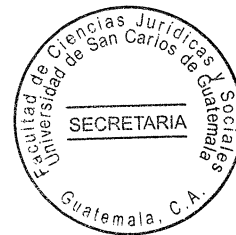
Manual introductorio para la administración del impuesto unico sobre inmuebles.
http://www.funcede.org/joomla/attachments/061_Manual_13.pdf; (consulta realizada el 20/07/2017).

RODAS MARTINI, Pablo. **Centroamérica en la economía mundial del siglo XXI**. Guatemala: Ed. ASÍES; 2006.

MARTIN, José María. **Derecho tributario**; Argentina: 2ª ed. Ed.Depalma; 1995.

FUENTES JUAREZ, Álvaro Enrique. **Tesis medición del impacto de crecimiento y de la distribución del ingreso sobre la reducción de la pobreza en Guatemala**. (consultada con fecha 29/11/2017).

LUQUI, Juan Carlos, **La obligación tributaria**, Argentina: 3ªed. Ed. Depalma, 1989.



Legislación

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

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

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

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

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