

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**ABSORCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
NO RETENIDO A PERSONAS NO RESIDENTES
SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN GUATEMALA,
POR PARTE DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO**

LICENCIADO

LUIS ROLANDO PINEDA TOBAR

GUATEMALA, MARZO DE 2020

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**ABSORCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RETENIDO A PERSONAS
NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN GUATEMALA,
POR PARTE DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala,

Por el Licenciado

LUIS ROLANDO PINEDA TOBAR

Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magister Scientiae*)

Guatemala, marzo de 2020

**MIEMBROS DE LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Decano:	Lic.	Gustavo Bonilla
Vocal I:	Lcda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
Vocal II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
Vocal III:	M. Sc.	Juan José Bolaños Mejía
Vocal IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
Vocal V:	Br.	Abidán Carías Palencia
Secretario:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO DE LA
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

Decano:	Lic.	Gustavo Bonilla
Director:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Vocal:	Dr.	Carlos Estuardo Gálvez Barrios
Vocal:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
Vocal:	Dr.	William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

Presidenta:	M. Sc.	Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez
Vocal:	M. Sc.	Pablo Andrés Bonilla Hernández
Secretario:	M. Sc.	Walfred Alexander Corado Contreras

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

Guatemala 03 de septiembre de 2019

Doctor
Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estimado Doctor Cáceres:

Por resolución de esa Dirección fui nombrado Tutor de Tesis del Licenciado Luis Rolando Pineda Tobar y me fue remitido el plan de investigación de su Tesis **"Absorción del impuesto sobre la renta no retenido a personas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, por parte del responsable tributario"**.

Después de varias reuniones de trabajo con Licenciado Pineda Tobar, de revisar su Tesis de Maestría, y de atendidas las observaciones correspondientes, es mi opinión que su contenido llena los requisitos que exige el Normativo de Tesis de Maestría de la Escuela de Estudios de Postgrado, por lo que emito dictamen favorable a la misma, para que continúe el trámite correspondiente y sea defendido por el sustentante en el examen respectivo.

Atentamente,



M.Sc. Félix Rodolfo Ayala López
Tutor de Tesis

Guatemala, 02 de marzo de 2020

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:


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

**ABSORCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RETENIDO A
PERSONAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN
GUATEMALA, POR PARTE DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO**

Esta tesis fue presentada por el Lic. **Luis Rolando Pineda Tobar**, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



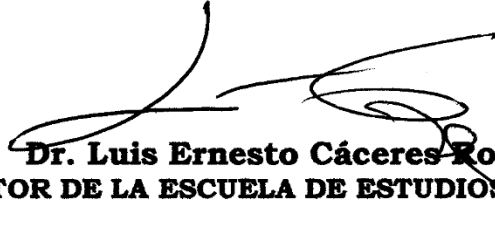
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 11 de marzo del dos mil veinte.-----

En vista de que el Lic. Luis Rolando Pineda Tobar aprobó examen privado de tesis en la Maestría en Derecho Tributario lo cual consta en el acta número 215-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“ABSORCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RETENIDO A PERSONAS NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN GUATEMALA, POR PARTE DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

DEDICATORIA

- A Dios:** Mi padre celestial y creador supremo, por darme el regalo de la vida, y llenarme de fortaleza, inteligencia, sabiduría y esmero para lograr una meta más.
- A mis padres:** Dr. Luis Rolando Pineda Ordóñez (†) y Elvia Tobar Ramírez, por educarme sobre la base de valores morales y ser un ejemplo de vida; por demostrarme su amor por medio de sus consejos y sacrificios; por su noble entrega y dedicación, y por todo el apoyo incondicional. Los amo con todo mi ser.
- A mis hermanos:** Max Alejandro, Guillermo Josué y David Daniel, por compartir mis triunfos y animarme en mis frustraciones; y que este logro sea motivación y ejemplo para cumplir con sus objetivos personales.
- A mis amigos:** Por el cariño demostrado, por estar siempre para apoyarme y por brindarme su grata amistad. Los quiero mucho.
- A mi casa de estudios:** La gloriosa y tres veces centenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitir mi formación académica y ser un pilar fundamental en mi vida profesional y académica, por seguir cumpliendo en mí el hecho de ser grande entre las del mundo.

AGRADECIMIENTOS

- A mi tutor de tesis:** Dr. Félix Rodolfo Ayala López, por aceptar el reto de asesarme y compartir sus conocimientos y experiencias durante el desarrollo de mi tesis de posgrado.
- A mis catedráticos:** Por transmitir su cúmulo de experiencias profesionales y por sus enseñanzas a lo largo de la maestría, cumpliendo el lema de nuestra gloriosa Universidad: “Id y enseñad a todos”.
- A la Escuela de Posgrado:** De la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrir sus puertas y permitir mi crecimiento profesional en el incesante mundo del Derecho Tributario.



ÍNDICE

Introducción

Capítulo I

El derecho tributario y el derecho internacional tributario

1.1.	La actividad financiera del Estado	1
1.2.	El derecho tributario	3
1.3.	Objetivo de estudio del derecho tributario	8
1.4.	Importancia del derecho tributario	11
1.5.	Principios del derecho tributario	13
1.5.1.	Principio de legalidad	15
1.5.2.	Principio de justicia y equidad tributaria	18
1.5.3.	Principio de irretroactividad	20
1.5.4.	Principio de capacidad contributiva	23
1.5.5.	Principio de prohibición de doble tributación	25
1.6.	El derecho internacional tributario	28
1.7.	Doble imposición internacional	31
1.8.	Principios de fiscalidad internacional	35

Capítulo II

Territorialidad y residencia del Impuesto sobre la Renta en Guatemala

2.1.	Generalidades de los impuestos	41
2.2.	Clasificación de los impuestos	47
2.3.	Definición de renta en materia tributaria	52
2.4.	Definición de impuesto sobre la renta	58
2.5.	Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta	62
2.6.	Características del impuesto sobre la renta	63



2.7.	Formas del impuesto sobre la renta	63
2.8.	Marco regulatorio del impuesto sobre la renta en Guatemala	65
2.9.	Territorialidad del impuesto sobre la renta en Guatemala	74
2.10.	Residencia en materia tributaria	85
2.11.	Concepto de establecimiento permanente	92

Capítulo III

Los contratos internacionales de servicios y el Impuesto sobre la Renta en Guatemala

3.1.	Los contratos internacionales de servicios	97
3.2.	Definición del término “ <i>gross up</i> ” dentro de los contratos internacionales	101
3.3.	Análisis jurídico de la cláusula denominada “ <i>gross up clause</i> ” en los contratos internacionales de servicios	104
3.4.	El impuesto sobre la renta aplicable a personas no residentes en Guatemala	107
3.4.1.	Hecho generador de las rentas de no residentes	108
3.4.2.	No residentes con establecimiento permanente	110
3.4.3.	No residentes sin establecimiento permanente	111
3.4.4.	Sujetos pasivos de las rentas de no residentes	114
3.4.5.	Tipos impositivos	118
3.4.6.	Gestión del impuesto sobre la renta para no residentes	120
3.5.	Análisis jurídico de la absorción del Impuesto sobre la Renta de no residentes	121
3.6.	Derecho comparado en relación a la figura “ <i>gross up</i> ”	142
	Conclusiones	149
	Referencias Bibliográficas	151



Índice de cuadros

Cuadro No. 1

Tipos impositivos para rentas de no residentes 119

Cuadro No. 2

Comparación entre normativa anterior y normativa actual 123

Índice de anexos

Anexo No. 1

Entrevistas realizadas

Anexo No. 2

Expediente 1898-2012 de la Corte de Constitucionalidad

Anexo No. 3

Expediente 358-2013 de la Corte de Constitucionalidad

Anexo No. 4

Expediente 456-2002 de la Corte de Constitucionalidad

Anexo No. 5

Expediente 775-2007 de la Corte de Constitucionalidad

Anexo No. 6

Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002 de la Corte de Constitucionalidad

Anexo No. 7

Criterio Tributario No. 2-2017 del Superintendente de Administración Tributaria



Índice de abreviaturas

AECID	Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
CDI	Convenio Internacional para Evitar la Doble o Múltiple Imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
EP	Establecimiento permanente
ICEFI	Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales
IEF	Instituto de Estudios Fiscales de España
ISR	Impuestos sobre la Renta
IVA	Impuestos al Valor Agregado
LAT	Ley de Actualización Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
RAE	Real Academia Española
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria

INTRODUCCIÓN



El crecimiento de intercambios comerciales entre los diferentes países del mundo ha tenido un notable impacto en las economías internacionales y en los sistemas tributarios de las naciones, por lo cual el derecho tributario también ha tenido que desarrollar mecanismos para estudiar y analizar fenómenos muy particulares tales como la doble imposición internacional y la evasión tributaria. Estos temas son de interés para el derecho internacional tributario. Es importante recordar que los Estados tienen la potestad tributaria que los faculta para imponer tributos a las personas, individuales o jurídicas, que realicen transacciones comerciales dentro de su territorio y jurisdicción.

Es de esa forma que cada Estado se encuentra revestido de poder, para gravar las rentas obtenidas por una persona residente en el extranjero, pero que opera económicamente dentro de su territorio. Esta situación conlleva a que en muchas ocasiones en los negocios internacionales se pacte que la contraprestación sea neta de impuestos, lo que genera que el impuesto del proveedor extranjero deberá correr a cargo del contratante. En Guatemala no existe un procedimiento que regule el tema, pero tampoco se encuentra prohibido, por lo que surge la evidente necesidad de investigar y analizar los elementos jurídicos que coadyuvan a resolver la situación.

Bajo ese contexto, en el capítulo I se presentan las generalidades del derecho tributario, como una rama jurídica autónoma que tiene por objeto el estudio de todo lo referente a los tributos dentro de una jurisdicción determinada; debido al papel fundamental que juega en la captación de fondos públicos, para proveer al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento de su principal objetivo, el cual es la satisfacción de necesidades públicas. Lo anterior implica estudiar la estrecha vinculación que existe entre el derecho tributario y el derecho financiero. Asimismo, es imperativo recordar, que como todo sistema jurídico, el derecho tributario se encuentra limitado por principios constitucionales que vigilan que el Estado no exceda de su poder tributario, garantizando los derechos fundamentales de los sujetos pasivos. Finalmente, se estudia el derecho internacional tributario como un efecto de la globalización del comercio

internacional y la multiplicación de las relaciones entre los distintos Estados del mundo, situación que ha generado un panorama complejo en la tributación de cada país.



En el capítulo II de este trabajo de graduación, se desarrollan los conceptos básicos para analizar el Decreto No. 10-2012, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, denominado Ley de Actualización Tributaria, el cual contiene la normativa relacionada al impuesto sobre la renta. Se inicia con las generalidades de los impuestos, cuya base será fundamental para comprender las particularidades del impuesto sobre la renta; también se analiza la definición de renta en materia tributaria, la cual podrá diferir de los conceptos económicos; finalmente se aporta un concepto doctrinario del impuesto sobre la renta, lo cual permite entrar al estudio de la normativa tributaria específica. Dentro de esta normativa se encuentran regulados los conceptos de territorialidad, residencia y establecimiento permanente, términos cruciales para el desarrollo de la investigación. La información se complementa con algunas sentencias dictadas por del Tribunal Constitucional de Guatemala sobre puntos relacionados con el tema principal.

El capítulo III contiene los análisis jurídicos desarrollados en la investigación sobre la absorción de impuestos por parte del contratante local (agente de retención), a cuenta del proveedor extranjero, bajo el esquema que el proveedor negoció su pago neto de impuestos; en función a ello, se estudia de forma global los contratos internacionales de servicios los cuales corresponden a un acuerdo de voluntades que pretende regular las relaciones comerciales en la prestación de un determinado servicio, asimismo se define y analiza el término inglés "*gross up*" el cual corresponde a un método que busca calcular el monto de los impuestos que se deberán pagar sobre un importe bruto, de manera de obtener un nuevo importe bruto tributable. Asimismo se considera una retrospectiva de la ley tributaria guatemalteca aplicable a las rentas obtenidas por las personas no residentes en el país, para finalmente caer a un análisis jurídico considerando los elementos de la investigación y el derecho comparado sobre el tema.

Por último, se presentan las conclusiones a las que se arribaron luego del desarrollo de la investigación y los anexos correspondientes.

CAPÍTULO I

El derecho tributario y el derecho internacional tributario



1.1. La actividad financiera del Estado

El primer tema que se debe conocer, previo a entrar al estudio del derecho tributario, es la actividad financiera que realiza el Estado, para lo cual se hace necesario recordar que, el Estado tiene encomendado cumplir con ciertas funciones y determinados fines; para ello, debe recaudar y obtener los recursos necesarios que le permitan realizar sus objetivos, así como, gestionarlos y administrarlos de la mejor forma. Todos estos elementos, en su conjunto, forman lo que se conoce como la actividad financiera del Estado. En su libro *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Fernando Pérez Royo, explica:

Llamamos actividad financiera a aquélla que desarrollan el Estado y los demás Entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos. Abreviadamente, podemos identificar la actividad financiera como la relativa a ingresos y gastos públicos (Pérez, 2015, p.25).

Conforme a la definición aportada por Pérez Royo, se puede deducir que la actividad financiera del Estado se trata de una actividad pública, tanto por el sujeto que la realiza (el Estado y otros entes públicos), así como por el objeto que persigue (la satisfacción de necesidades públicas). También es importante mencionar que la actividad financiera corresponde a una actividad netamente jurídica, lo que significa que se encuentra sometida a normas y principios jurídicos.

El maestro del derecho tributario, Carlos Giuliani Fonrouge, en su libro de Derecho Financiero, comenta lo siguiente:



Parecería innecesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas (pecuniarios o de otra especie) y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera (Giuliani, 2004, p.3).

Al analizar el concepto de Giuliani Fonrouge sobre la actividad financiera del Estado, es posible identificar tres fases para desarrollar la actividad: la fase de recaudación y obtención de recursos que le permiten al Estado cumplir con sus funciones; seguidamente, se encuentra la fase de gestión y administración de los recursos recaudados y, finalmente, se tiene la fase de la erogación o gasto.

Benvenuto Griziotti (como se citó en Alvarado & López, 2012, p.16) define a la actividad financiera de la siguiente forma: "La actividad financiera del Estado es la acción que el Estado desarrolla a efecto de procurarse los medios necesarios para satisfacer las necesidades públicas". La definición de Griziotti es muy puntual al indicar que es la acción por la cual el Estado obtiene los medios económicos que necesita para realizar la satisfacción de necesidades comunes.

En ese mismo orden de ideas, los autores guatemaltecos José Alejandro Alvarado y Ottoniel López, en su documento de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, sostienen:

La actividad financiera del Estado es la acción que realiza por medio de sus organismos (el Ejecutivo y sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas y semiautónomas) que tiene por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de estos y la realización de sus fines, entre los cuales se encuentran la educación, salud, comunicación, vivienda, seguridad, administración de justicia, etc., que solo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios, actividad que en la mayoría de países está encomendada al Ministerio de Hacienda Pública o Ministerio de Finanzas Públicas (Alvarado & López, 2012, p.169).



Con base en los criterios de los autores mencionados anteriormente, y en función de los elementos señalados, se puede definir a la actividad financiera del Estado como la acción que realiza el Estado para obtener los medios necesarios que le permitan cumplir con sus fines (satisfacción de necesidades públicas y sostenimiento del aparato estatal), asimismo, se incluye dentro de la actividad financiera, la gestión y control de los bienes. En resumen, la actividad financiera del Estado encierra la obtención y recaudación de recursos; la gestión y administración de los recursos obtenidos; y, la erogación correspondiente.

1.2. El derecho tributario

Es importante iniciar con una base doctrinaria acerca del derecho tributario, para relacionar cada elemento de la investigación con las generalidades de la materia. En resumen, son bastos los autores que se han dado a la tarea de escribir sobre las generalidades del derecho tributario, y su objeto de estudio. Resulta que, el derecho tributario se encuentra presente en todos los Estados, y allí radica su valor e importancia; el Estado, desde su surgimiento, ha necesitado de los tributos para cubrir sus gastos y de esa forma cumplir con su objetivo primordial, satisfacer las necesidades comunes. No existe Estado que pueda sostenerse y llevar a cabo sus funciones, sin los recursos económicos necesarios.

Antes de entrar a conocer la definición del derecho tributario, es preciso e imprescindible comentar que el origen del derecho tributario se encuentra asociado al génesis mismo del Estado y del Derecho; se cree que nació del derecho civil en la época romana, seguidamente se convirtió en hacienda pública o derecho financiero y finalmente se independizó de esta rama del Derecho a mediados del siglo XX, por tener un objeto de estudio propio y un método propio aplicable a la disciplina.

Respecto al derecho financiero, es oportuno señalar que se encarga de todo lo relacionado con el patrimonio del Estado de manera global, es decir, de todos los bienes



que son propiedad del Estado, así como los ingresos y los gastos públicos. Alejandro Altamirano indica:

El Derecho financiero es la rama del Derecho público que tiene por objeto de estudio el sistema de ingresos y gastos del Estado y de los demás entes públicos. Específicamente se ocupa de los instrumentos jurídicos de percepción de los ingresos y de los mecanismos de realización de los gastos. Los ingresos y los gastos son los elementos esenciales de este sector del Derecho público que es el Derecho financiero. El fenómeno financiero incluye la interacción ingreso-gasto público, cuyo tratamiento conjunto se explica por reconocer un origen común (Altamirano, 2012, p.17).

Erick Santiago aporta: “El Derecho Financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye disciplina integrante del Derecho Público” (Santiago, 2008, p.1). En la definición de Santiago se observa que incluye el objeto de estudio del derecho financiero, que es el análisis jurídico de la actividad financiera del Estado, asimismo concluye que el derecho financiero por la naturaleza de su estudio pertenece al derecho público.

Giuliani (como se citó en Santiago, 2008, p.2) sostiene que el derecho financiero “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medio en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina”. El autor le agregó un elemento más a la definición, este elemento lo conforman todos los aspectos que están incluidos en la actividad financiera del Estado, es decir, que no se limita únicamente al estudio de la parte jurídica, sino también tiene alcance de estudio sobre los órganos que ejercen esa actividad financiera.

De las definiciones antes esbozadas, es posible extraer las siguientes conclusiones: el derecho financiero, por su naturaleza, es una rama del derecho público con el cual está íntimamente ligado; comprende el estudio de los ingresos y los egresos del Estado,



es decir, de la actividad financiera del Estado; y, por último, es evidente la presencia del estudio de la ordenación jurídica que regula la actividad financiera del Estado y su entorno.

De lo antes escrito, surge la necesidad de concretar el estudio en los ingresos públicos, por lo que, entrando en materia, se iniciará a conocer las definiciones de algunos autores respecto al derecho tributario. Para Catalina García Vizcaíno: “El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y la consecuencia que ellos generan” (García, 1999, p.13).

En el concepto se puede apreciar que se aborda a las normas jurídicas, primeramente, porque la norma jurídica es la fuente del derecho tributario; seguidamente se mencionan los tributos en todos sus aspectos, dentro de los tributos se incluyen a los impuestos, los arbitrios, las contribuciones especiales, entre otros; y finalmente García Vizcaíno menciona la consecuencias que generan los tributos, es decir la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria con sus distintos elementos.

José Luis Zavala, en su *Manual de Derecho Tributario*, comenta acerca de la definición de esta rama jurídica lo siguiente:

(...) una de las etapas de esta actividad financiera del Estado lo es la obtención de ingresos o recursos, lo que se logra entre otros conceptos, por medio del establecimiento de los tributos y es precisamente el cuerpo normativo que regula esta actividad lo que se pasa a denominar Derecho Tributario, existiendo, entonces, entre este último y el Derecho Financiero una relación de especie a género. En base a lo anterior, podemos definir el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que viene a regular el establecimiento de los tributos, los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan (Zavala, 1998, p.6).

La definición que aporta Zavala está muy relacionada a lo comentado anteriormente, respecto a la actividad financiera del Estado; el autor parte de los ingresos que el Estado



obtiene, principalmente, por el establecimiento de tributos, luego menciona el cuerpo normativo en virtud del cual son establecidos y regulados los tributos; y, finalmente, esboza los deberes y las prohibiciones que recaen con respecto al incumplimiento de las obligaciones tributarias, como medida coercitiva. Seguidamente, es preciso citar la obra *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, del maestro Jarach, quien sostiene lo siguiente:

El aspecto jurídico de las ciencias de las finanzas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, tales como el Derecho Presupuestario, el Derecho de la deuda pública o, también, la ciencia jurídica de la administración y de la contabilidad pública. El Derecho Tributario forma parte de ese estudio, pero no lo agota. Se acerca, en cambio, a ese propósito el llamado Derecho Financiero. Dentro de esta materia jurídica sobresale como parte del mismo, el Derecho Tributario. Llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos (Jarach, 1996, p.361).

Resulta demasiado interesante el contexto utilizado por Jarach para definir al derecho tributario. Inicialmente, el autor aclara que el derecho tributario forma parte de las ciencias de las finanzas públicas, pero hace la salvedad que no abarca temas de contabilidad ni presupuesto público, porque su especialización son las normas y los principios que rigen a los tributos y aún más a los impuestos. La postura de incluir al derecho tributario como parte del derecho financiero es cuestionable, debido a que los comentarios de otros autores difieren de ello, argumentando que son materias independientes por tener un objeto de estudio propio y su propio cuerpo normativo. En su obra literaria, Erick Santiago sostiene:

El Derecho Tributario es un sector de importancia excepcional, que ha dado lugar a una intensa elaboración doctrinal, hasta el extremo de eclipsar otros aspectos de la actividad financiera. Es la rama del Derecho Financiero que se propone a 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 suscitan entre estos últimos. Organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y



regula las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público. Por su incidencia universal en todos los ciudadanos, su coactividad, el tributo ha atraído de modo especial la atención de la doctrina jurídica, siendo la parte del Derecho Financiero de mayor desarrollo dogmático (Santiago, 2008, p.8).

El autor considera que el derecho tributario es una rama del derecho financiero por estudiar un aspecto de la actividad financiera del Estado. Llama la atención que, dentro de su definición, explica que la doctrina que existe sobre el derecho tributario es abundante y que son muchos los autores que le ha atraído escribir sobre esta rama jurídica.

Por último, pero no por ello menos importante, el honorable maestro Héctor Villegas aporta la siguiente definición al derecho tributario:

El derecho tributario en, sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. La terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica (...) en tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada entre nosotros (Villegas, 1994, p.133).

Es importante comentar la aclaración que hace Villegas sobre las distintas denominaciones que ha recibido el derecho tributario, sin embargo, se considera que el término tributario es más exacto que el término fiscal; debido a que tributario hace referencia a tributos, mientras que fiscal podría interpretarse que hace referencia únicamente al fisco como ente patrimonial del Estado, por lo cual la terminología recomendada es derecho tributario.

En suma, el derecho tributario se puede conceptualizar de una forma breve y esencial como el conjunto de principios y normas de carácter jurídico que regulan los ingresos tributarios que recibe el Estado de los sujetos pasivos, así como la relación que



existe entre ellos, en un determinado período de tiempo. También es importante mencionar las diferentes posturas que existen sobre la autonomía del derecho tributario, sin embargo, para fines de esta investigación, se considera que el derecho tributario es autónomo, por tener su propio objeto de estudio, su propio cuerpo normativo que lo rige y sus propios principios que se fundamentan en normas que tienen rango constitucional, en casi todos los países del mundo.

La comprensión del derecho tributario se torna indispensable y vital para desarrollar la investigación, pues es la base teórica y doctrinaria sobre la cual se establece el marco legal que regula los tributos, y es precisamente sobre el marco legal en donde se verifica el fenómeno de estudio, como se observará en los capítulos siguientes.

1.3. Objetivo de estudio del derecho tributario

En la sección anterior se mencionó que el derecho tributario se independizó del derecho financiero por tener su propio objetivo de estudio, en relación con lo cual el Dr. Marco Aurelio Alveño comenta: “El derecho tributario tiene su objeto propio el cual está constituido por los tributos, y sus propios métodos de estudio, preferentemente el deductivo, aunque en la interpretación de sus normas se aplican varios métodos de manera integral, tales como el inductivo y el histórico” (Alveño, 2015, p.34).

El material bibliográfico del Dr. Alveño confirma que el derecho tributario tiene su propio objeto de estudio, el cual son los tributos, por esa razón es independiente al derecho financiero, quien también tiene su propio objeto de estudio, la actividad financiera del Estado, es decir, todo lo relativo a la gestión de los ingresos y los gastos públicos.

Lo que no se puede discutir es la relación tan cercana que guardan ambas ramas jurídicas, el derecho financiero estudia la captación de ingresos que tiene el Estado para gestionar un adecuado presupuesto público. Sobre ello el catedrático de derecho financiero y tributario de la Universidad de Sevilla, España, Fernando Pérez Royo aporta:



El derecho financiero (...) regula la actividad financiera pública. Si se quiere expresar de otra forma, podemos decir que el derecho financiero constituye el ordenamiento jurídico de la hacienda pública (...) llamamos actividad financiera a aquella que desarrolla el Estado y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos (Pérez, 2015, p.25).

El maestro Pérez Royo explica de una manera muy didáctica el objeto de estudio del derecho financiero, la obtención de recursos para cubrir los gastos públicos, es decir la actividad financiera del Estado; razón por la cual se concluye que el objeto de estudio del derecho financiero tiene una estrecha vinculación con el objeto de estudio del derecho tributario.

De acuerdo con las definiciones de derecho tributario, se puede concluir que su objeto de estudio son los aspectos jurídicos de los tributos en todas sus manifestaciones. Algunos autores señalan que su objeto de estudio es la tributación, y también incluyen la relación jurídica que existe entre el Estado y los particulares.

Héctor Villegas comenta: “Para alguna doctrina el derecho tributario tiene un fin propio consistente en el hecho de asegurar al Estado los recursos que, provenientes del patrimonio de los habitantes, le son necesarios para cumplir sus funciones” (Villegas, 1994, p.147).

El aporte del maestro Villegas es útil para comprender la finalidad del derecho tributario, asegurar que el Estado reciba los tributos, para que por medio de ellos pueda gestionar su funcionamiento y cumplir con sus fines.

Ahora bien, hasta acá se ha mencionado que los tributos son el objeto de estudio del derecho tributario, y que los tributos son indispensables para el funcionamiento del



Estado, pero ¿Qué son los tributos? Esta pregunta hace necesario plantear algunas definiciones sobre tributo, se iniciará con Zavala, quien sobre ello comenta:

Los tributos, como lo hemos señalado, constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado (...) son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (Zavala, 1998, p.9).

Zavala explica que los tributos corresponden a cantidades de dinero que el Estado impone a los particulares con el fin de obtener recursos y de esa forma cumplir sus fines; es importante mencionar que el pago de los tributos no es voluntario, sino que se impone de una forma coactiva. También se puede distinguir que los tributos son la principal fuente de ingresos para el Estado, pero no la única.

De acuerdo con el *Diccionario Tributario* de Orlando Taleva, tributo se puede definir de las siguientes maneras:

Gravamen (...) prestación pecuniaria coercible. El tributo nace de la ley y únicamente de la ley (...) obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley (...) Ingreso público de deuda pública obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica (Taleva, 2009, s.p.).

De acuerdo con las definiciones planteadas por Taleva y según su criterio, tributo es sinónimo de gravamen; esos conceptos involucran un ingreso público consistente en una prestación monetaria exigida por el Estado como consecuencia de la realización de un supuesto jurídico al que la norma encuadra con la obligación de contribuir al gasto público.



Para Villegas tributos son: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (Villegas, 1994, p.67). El aporte de esta definición es que no puede haber tributos sin que estén establecidos en una ley, esto para limitar de alguna manera la coacción y la exigibilidad arbitraria por parte del Estado.

Giuliani indica: “Creemos que ya nadie pone en duda el carácter publicista del tributo, concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a las relaciones jurídicas de derecho público” (Giuliani, 2004, p. 49). La definición del autor incluye las características natas del tributo, las cuales son esenciales para que legalmente exista.

En resumen, se puede concluir que los tributos son las prestaciones dinerarias que el Estado coactivamente exige para financiarse y, de esa forma, cumplir con sus fines; por lo que todo esto es considerado el objeto de estudio del derecho tributario. Es importante recordar que los tributos deben crearse por medio de en una norma jurídica.

1.4. Importancia del derecho tributario

De acuerdo con lo mencionado anteriormente, el derecho tributario guarda una íntima relación con el derecho financiero, es notoria la importancia que el derecho tributario ha adquirido dentro del derecho financiero y porque no decirlo, también dentro del ámbito del derecho en general. A pesar de ser una disciplina relativamente joven, algunos autores sostienen que está continuamente en desarrollo y evolución. Rodrigo Montufar, en su tesis doctoral, señala: “El derecho tributario es el marco más preciso dentro del cual se analiza el sistema tributario y, más concretamente, su evolución, pues, a pesar de lo joven que es, está continuamente perfeccionándose” (Montufar, 2000, p.12).



Es evidente que ningún Estado puede funcionar sin un presupuesto de ingresos que le permita desarrollar sus actividades y proveer los servicios públicos que requiere la sociedad; y los tributos son el principal medio de captación de ingresos que tiene el Estado para dotarse de los fondos necesarios para cumplir con sus funciones, razón por la cual, el estudio de los tributos se ha vuelto tan importante. Es preciso destacar que en aquellos países que cuentan con un Estado de bienestar, al derecho tributario se le ha dado muchísima importancia y su sistema tributario tiene una preeminencia en el esquema administrativo del Estado, debido al fundamento económico que traen consigo los tributos.

Desde tiempos muy remotos, han existido distintas doctrinas económicas que se han encargado de proporcionar a los tributos un fundamento filosófico y un fundamento económico. La tesis doctoral de Rodrigo Montufar explica que las crisis económicas de la primera mitad del siglo XX revelaron las debilidades en los sistemas económicos occidentales (europeos y norteamericano), por lo cual el Estado se vio orillado a obtener por sí mismo los recursos necesarios para proveer los servicios públicos que demanda la población, extrayendo recursos de las economías privadas y de los particulares mediante los impuestos a diversas actividades, y ya no solo al comercio, como anteriormente se hacía.

El Dr. Montufar sigue explicando que la búsqueda de las fuentes de recursos hizo que se idearan los diversos supuestos sobre los que debería gravitar la imposición, y así fue como se generalizaron los tributos. En la actualidad, los Estados modernos requieren de millonarias sumas de dinero para cumplir con todos sus fines, por lo cual el Estado debe gestionar de una manera adecuada la obtención de sus ingresos y la forma en que efectúan sus gastos.

El derecho tributario también incluye aquellos tributos que no son percibidos directamente por el Estado central, sino por los entes locales, es decir, las municipalidades. La descentralización tributaria hacia las administraciones locales para que gestionen y recauden tributos constituye hoy un principio que cobra cada día más



vigencia, y su oportunidad dependerá del grado de capacidad de administración que tengan las autoridades ediles.

Para el caso de Guatemala, por tener un régimen autónomo, el derecho tributario guarda relación también con las contribuciones de seguridad social asignadas para el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS). Algunos autores llaman a estas contribuciones y aportes previsionales, contribuciones parafiscales, y afirman que ese tipo de pagos a la seguridad social revisten de carácter tributario.

En síntesis, el derecho tributario es fundamental e importante debido a que es el elemento normativo mediante el cual el Estado obtiene los fondos para su funcionamiento y para la realización de su fin principal, es decir, la satisfacción de necesidades públicas; asimismo es imperativo mencionar que el Estado adicional a la captación de tributos, debe tener una buena calidad del gasto público y transparencia en sus operaciones.

1.5. Principios del derecho tributario

El derecho tributario, como toda norma de derecho positivo, debe partir de una norma con grado superior, que será la base sobre la cual se construye todo el sistema jurídico. Resulta que el derecho constitucional tributario establece los límites de la potestad tributaria del Estado, a los cuales se les llama principios constitucionales del derecho tributario. El maestro Villegas resalta:

El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que podrá pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, constituyen objeto de estudio de ese conjunto de normas que hemos denominado “derecho constitucional tributario” (...) el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales (...) estudia también, las normas que



delimitan y coordinan las potestades tributarias (...) el derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere (...) su tarea es la de las normas del derecho constitucional, regular el poder de imperio estatal (Villegas, 1994, p.185).

Los comentarios de Villegas incluyen el término potestad tributaria, quien la define así: “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (Villegas, 1994, p.186). En otras palabras, la potestad tributaria es la capacidad que tiene el Estado de exigir a los particulares una parte de su patrimonio, el cual servirá para cubrir los gastos públicos y la satisfacción de necesidades públicas. Esta capacidad que tiene el Estado frente a los particulares es la que se encuentra limitada por los principios constitucionales tributarios.

Rodolfo Spisso, en su obra *Derecho Constitucional Tributario* comparte la siguiente definición sobre el tema:

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuesta coactivamente, que atañen a la subsistencia de este, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura. En él quedan comprendidas diversas materias referentes a: asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario; regímenes de coordinación del poder tributario (...); principios que limitan el poder tributario del Estado (...); principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones; garantías que aseguran la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes. Este conjunto de materias es parte del derecho constitucional, de índole tributaria, por el objeto que comprende, que se integran en él, pues su finalidad es la de disciplinar la soberanía



del Estado en el ejercicio del poder tributario, delimitar su contenido y alcance y regular los derechos y garantías de los contribuyentes (Spisso, 2000, p.1)

Las notas que realiza el autor contienen aportes importantes, él considera que dentro del derecho constitucional hay materias específicas de índole tributario que tienen como objeto disciplinar o limitar la soberanía del Estado en el ejercicio de su poder tributario y por ende custodiar los derechos y garantías de los contribuyentes. Dentro de esas materias de índole tributario, precisamente sitúa a los principios que limitan esa potestad tributaria. El portento Jarach al respecto comenta:

El Derecho Tributario Constitucional comprende las normas constitucionales que se refieren a los tributos, y en los países que no posean constituciones escritas, las normas y principios fundamentales de la organización estatal. El Derecho Tributario Constitucional delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal (Jarach, 1996, p.363).

Es imperativo indicar que, la facultad que tiene el Estado para imponer tributos, es decir, su potestad tributaria, se encuentra condicionada por los principios constitucionales que buscan proteger los derechos fundamentales de los contribuyentes y evitar, de esa forma, el abuso de poder por parte del Estado, y equilibrar la desventaja que tienen los contribuyentes al encontrarse en el papel de sujetos pasivos de la relación jurídica.

Los principios contenidos en el derecho constitucional tributario relacionados con el fenómeno en estudio son los siguientes:

1.5.1. Principio de legalidad

Rodolfo Spisso indica: “La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados



como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir” (Spisso, 2000, p.253). El autor explica que este principio pretende generar seguridad jurídica por medio de que todos conozcan qué hacer y qué omitir y eso se logrará a través una regulación concreta, es decir todos deben basarse y respetar la ley.

El autor continúa comentando: “El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad” (Spisso, 2000, p.254). Según Spisso las normas legales deben ser claras, completas y precisas de forma que permitan a las personas comprenderlas.

La autora Gladys Monterroso, en su libro *Fundamentos Tributarios*, señala lo siguiente, acerca de este principio tributario:

Analizando en esencia los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley, se concluye en que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una Ley, y el segundo regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente (Monterroso, 2012, p.45).

Monterroso, adicional al principio de legalidad, explica el principio de reserva de ley, que a criterio de algunos autores es intrínseco el uno al otro, y precisamente el tributo para ser legalmente válido debe encontrarse enmarcado en una ley, y a su vez, la ley para ser válida debe ser fundada por el órgano competente respetando los procesos jurídicos previamente establecidos.

Es necesario citar a Héctor Villegas, quien considera lo siguiente: “(...) este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (...) significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes (...) es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder



legislativo” (Villegas, 1994, p.190). Villegas en su definición también logra identificar que necesariamente una ley dará vida al tributo, y que esa ley debe ser emanada del Organismo Legislativo, que es el facultado para crear normas jurídicas.

Según Villegas, este principio busca proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad privada, en cuanto los tributos sustraen parte del patrimonio de los particulares a favor del Estado. En otras palabras, los tributos se tratan de invasiones a la propiedad privada de los particulares, y en los Estados de derecho, estas invasiones únicamente pueden llevarse a cabo por medio de un instrumento legal, es decir, la ley. Es oportuno recordar la frase latina “*nullum tributum sine lege*” que significa: no hay tributo si no está en la ley.

En recapitulación, los tributos requieren para su creación una ley formal emanada del órgano competente quién tutela el poder tributario del Estado, ese poder tributario no es delegable ni tampoco se puede renunciar a él. El principio de legalidad buscar entonces, proteger la invasión al patrimonio privado de los contribuyentes, colocando un límite o un tope a la potestad tributaria que tiene el Estado frente a sus gobernados. Aunado a ello, y para finalizar, resulta importante compartir un extracto de lo que Spisso comenta en su obra:

Uno de los principios fundamentales en materia tributaria es el de legalidad que se enuncia con el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” (...) este principio no se agota o circunscribe a una mera legitimación formal, sino que comprende la necesaria consideración del contenido de la ley, que debe comulgar con los principios de certeza y seguridad jurídica, que se integran como contenidos del principio de legalidad. El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas tributarias sean claras, completas y precisas, como forma de eliminar la confusión y el desorden, muchas veces exacerbados por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la ley. La idea de certeza del derecho es una exigencia del principio de seguridad jurídica. En ese sentido, Asorey ha señalado que el principio de seguridad jurídica, vigente en todo Estado de derecho,



que equivale a poder tener certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la forma en la cual se regulan y protegen los intereses tutelados, cuando se manifiesta en el ámbito tributario se constituye en el principio de legalidad, que debe permitir al ciudadano prever en grado razonable la certeza de las consecuencias que pueden derivarse de sus actos, a la luz de la regulación vigente en el momento en el cual se ejecutan. Sin certeza sobre la vigencia y contenido de la ley tributaria, no existe seguridad jurídica ni, por ende, posibilidad de promover la creación de riqueza, conspirando de esde manera el Estado contra sus propios intereses, ya que no puede haber un fisco próspero en un país económicamente en decadencia. (Spisso, 2000, p.307).

Muy valioso el aporte que el autor otorga a la investigación, según su texto, en el ámbito tributario, el principio de legalidad debe permitir a los contribuyentes tener una adecuada certeza jurídica, lo que conlleva a que las regulaciones tributarias deben ser claras y precisas, para evitar que las autoridades que tiene a su cargo la aplicación de la normativa la ejecuten de unde manera arbitraria y confusa. Si el ordenamiento tributario no es claro ni preciso, pondría en riesgo los intereses fundamentales de los contribuyentes, tutelados por el derecho constitucional tributario; es por ello que resulta imprescindible que las normas tributarias observen la seguridad y la certeza jurídica, explicada anteriormente.

1.5.2. Principio de justicia y equidad tributaria

Es importante mencionar que dentro de este principio tributario se habla de dos valores, la justicia y la equidad por lo que es necesario iniciar definiendo cada uno de ello. La justicia tiene varias acepciones, pero el punto de vista que le interesa a esta investigación es desde la perspectiva del derecho; entonces se dice que la justicia es una regla de armonía y proporcionalidad entre lo que se da y se recibe. Aristóteles se refirió a una justicia universal y a una justicia particular, la primera ocurre cuando un individuo tiene todas las virtudes y puede manifestarlas con su trato hacia los demás; la segunda



sería la noción más moderna y más cercana a la actual doctrina de la justicia. Aristóteles sostenía que justicia es dar a cada quien lo que le corresponde.

Alveño, respecto a la justicia tributaria, señala: “Cuando se habla del principio de justicia, nos referimos a la justicia distributiva en términos de igualdad, ya que en materia de impuestos, se trata de repartir cargas o gravámenes justos” (Alveño, 2015, p.70). El texto citado puntualiza que la carga tributaria debe ser repartida a la población en una forma justa, es decir, de forma proporcional. Los impuestos deben ser justos al respetar las posibilidades económicas de persona individual o cada persona jurídica.

Ahora ha llegado el momento de definir a la equidad, en términos jurídicos para lo cual se citará la obra de Gladys Monterroso, quien señala lo siguiente:

A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de la equidad es por lo tanto corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa (Monterroso, 2012, p.81).

Es muy peculiar lo que la autora comenta sobre la equidad, su definición sobre ese valor es algo así: justicia aplicada a un caso concreto, por lo cual se puede indicar que la justicia es algo general, mientras que la equidad es algo más específico. Ahora concretando, se definirá a la equidad como principio constitucional del derecho tributario; Monterroso continúa explicando:

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro del impuesto se realizará respetando esa equidad que según Aristóteles servirá para que en la creación de cada ley tributaria se respete la situación económica de cada contribuyente y que cada quien pague lo justo (...) con lo expuesto puede advertirse que la equidad no es algo ontológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma, por lo que una ley no puede ser equitativa



e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si es injusta no puede ser equitativa (Monterroso, 2012, p.81).

En resumen, y bajo las concepciones de los autores arriba citados, se puede afirmar que el principio de justicia y equidad tributaria pretende que en los tributos y en su aplicación normativa, se observe la justicia y la equidad en todos sus aspectos, es decir, que el particular que más tenga, deberá pagar más impuestos, a diferencia del contribuyente que tiene menos, pagará menos y quien no tenga nada, no pagará ningún tributo, eso es dar a cada quien lo que le corresponde, tal y como lo sostenía Aristóteles al referirse a la justicia.

1.5.3. Principio de irretroactividad

La irretroactividad tiene una íntima vinculación con el ámbito temporal de la vigencia de las normas jurídicas, así como el ámbito temporal de la aplicabilidad de esas normas. Según la tesis doctoral de Ana Belén Macho, la vigencia debe entenderse como: “Permanencia activa de la norma en el ordenamiento, como capacidad para regular las situaciones por ella contempladas; esto es, como idoneidad para cumplir su función normativa, que consiste en asociar determinados efectos jurídicos a la realización del supuesto de hecho previsto por la norma” (Macho, 2005, p.38). En otras palabras, el ámbito temporal es el intervalo de tiempo que transcurre desde la fecha de entrada en vigencia de una norma jurídica hasta su derogación.

Respecto al principio de irretroactividad, Monterroso escribe: “(...) constituye un criterio normativo para el juez, pero no rige para el legislador, el cual puede dejarlo de lado con relación a ciertas materias, que en su opinión deban quedar al margen de ese principio” (Monterroso, 2012, p.62). Monterroso afirma que este principio queda abierto con un carácter retroactivo que determina un criterio interpretativo para los jueces, pero no para el legislador.



Monterroso sigue comentando que en materia tributaria se discuten varias teorías sobre la irretroactividad de las normas, entre esas teorías se encuentran la de los derechos adquiridos. Gabba (como se citó en Macho, 2005, p.152) define el derecho adquirido como:

Derecho: a) que es consecuencia de un hecho (*fatto*), al que la ley vigente en el momento de su conclusión (*fatto compiuto*) hace adecuado para producir el derecho, aunque la oportunidad de hacerlo valer no se presente hasta la entrada en vigor de una nueva ley; y b) que, según la ley vigente al tiempo de producción del hecho, ha entrado a formar parte del patrimonio del sujeto.

Sobre ello, la licenciada Ana Belén Macho comenta que el autor solo observa los derechos patrimoniales de las personas; asimismo, que analiza los diferentes estados de hecho adquisitivos, distinguiendo entre simples y complejos; y, por último, que mantiene la distinción entre derechos que son mera concesión del legislador (facultades legales) y los derechos adquiridos, que son la consecuencia necesaria de un supuesto de hecho adquisitivo. Ahora se tomarán los comentarios de Gladys Monterroso, quien escribe sobre la teoría de los derechos adquiridos:

Penetrar en la noción de “derecho adquirido” es la clave para reconocer cuándo una ley es o no retroactiva, y que se trata de una noción clásica del derecho, trayendo a colación la teoría de Duverger, quien distingue los derechos adquiridos de las simples expectativas, diciendo que los primeros son los que pueden ejercerse actualmente, y a los que el poder público debe protección, tanto para defenderlos de los ataques de terceros cuanto para asegurar sus consecuencias contra ellos. En cambio, las expectativas no son sino gérmenes de derecho que para desarrollarse necesitan la realización de acontecimientos ulteriores. Por eso la ley nueva no debe arrebatarse el derecho que alguien hubiese adquirido, pero puede disponer libremente de las meras expectativas. (Monterroso, 2012, p.63).



Cabanellas (como se citó en Alveño, 2015, p.77) logra establecer tres grados de irretroactividad: la irretroactividad absoluta, la irretroactividad media y la irretroactividad mínima, las cuales explica a continuación:

a) la irretroactividad absoluta: que no regula ninguna de las relaciones establecidas durante la legislación anterior, ni en las modalidades y efectos posteriores a la innovación legal; b) la irretroactividad media, que respeta las situaciones y vínculos creados, pero regula las modificaciones y efectos producidos después, pero a consecuencia de disposiciones anteriores a la promulgación de la ley nueva; c) la irretroactividad mínima, reducida a regir los cambios y efectos relacionados con negocios jurídicos anteriores a la norma más reciente, pero correspondientes a ésta por el tiempo.

El Dr. Alveño en su obra antes citada, considera que, de acuerdo con las definiciones establecidas por Cabanellas, la irretroactividad aplicable al sistema tributario de Guatemala es la irretroactividad media; en función a que, en la aplicación del hecho generador, o acto generador, debe respetarse el período ya iniciado con alguna normativa anterior.

Para cerrar, se puede entender que este principio se encuentra fundamentado en la seguridad jurídica que debe observar el marco regulatorio tributario, porque la irretroactividad, en la mayoría de los casos, es una regla general en los tributos. Este principio tiene una importancia singular en el momento que una norma entra en vigencia y en el momento cuando se realiza el hecho imponible. Según este principio constitucional, no es posible aplicar una norma tributaria con efecto retroactivo, porque pondría en exposición los derechos y garantías fundamentales adquiridos por los contribuyentes en un contexto legal distinto al que, en el momento de la aplicación de la nueva norma, estaría vigente.



1.5.4. Principio de capacidad contributiva

Algunos autores suelen llamarle a este principio capacidad de pago, y como se ha mencionado antes, este principio se encuentra muy relacionado con el principio de justicia y equidad tributaria. Inicialmente, se citará al maestro Villegas, quien indica: “(...) la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y equidad” (Villegas, 1994 p.195). Villegas confirma que la capacidad tributaria es el principio garante de la justicia y equidad tributaria en las normas tributarias. Ahora corresponde citar a Monterroso, quien sostiene que:

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. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo con su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de Justicia (sic) de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo, nos dice que conforme sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica (Monterroso, 2012, p. 46).

La definición de Gladys Monterroso es más amplia y contiene elementos muy puntuales, ella considera que este principio busca que los tributos sean creados de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes, lo que lo hace muy semejante y por qué no decirlo, complementario al principio de justicia y equidad tributaria, incluso la autora hace alusión al principio de justicia del reconocido economista escocés, Adam Smith. En su obra *Derecho Constitucional Tributario*, Spisso explica:

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad (...) el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir,



posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. No toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino solo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo (Spisso, 2000 p.353).

La explicación otorgada por Spisso contiene valiosos aportes para el principio de capacidad contributiva, él indica que los particulares deben poseer un nivel de riqueza para soportar la carga impositiva que genera la tributación; de igual forma pretende explicar la diferencia que existe entre capacidad económica y capacidad contributiva, al establecerse los tributos se debe observar que los mismos no afecten la capacidad económica que tiene cada individuo para hacer frente a las necesidades vitales.

Concluyendo, el principio de capacidad de pago busca resguardar la capacidad económica que tienen los contribuyentes para enfrentar los gastos por necesidades vitales; el legislador debe normar utilizando tarifas que no afecten esa capacidad económica, en otras palabras, las personas deben tener la capacidad contributiva para efectuar el pago de los tributos. Este principio limita el poder tributario obligando al Estado a fijar parámetros en las leyes tributarias de manera de crear tributos que respondan a la capacidad contributiva de la población, a mayor capacidad contributiva, mayor deberá ser la incidencia.

Para lograr el objetivo del principio de capacidad contributiva, se debe tomar en consideración las aptitudes personales y la diversidad de situaciones de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente. Es por ello que las normas tributarias deben utilizar tarifas progresivas, exenciones, montos mínimos, así como la

depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para producir la renta que estará sujeta a tributación.



1.5.5. Principio de prohibición de doble tributación

En la doctrina tributaria, este principio es llamado también como prohibición de doble imposición. Para definirlo, se tomará la obra de Giuliani, quien expresa:

En términos generales puede decirse con Seligman, que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en “gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”, pero este concepto tan amplio abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad que, en expresión de aquél, reviste carácter esencialmente geográfico, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente (...) puede decirse que existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario (...) ciertos autores consideran que, desde el punto de vista jurídico, solo puede hablarse de doble imposición en el ámbito internacional, ya que en el ámbito nacional únicamente existe imposición múltiple o sobreimposición, pero esta distinción nos parece un mero juego de palabras carentes de fundamento racional y, desde luego, inconciliable con la práctica de un federalismo efectivo (...) en consecuencia, se puede hablar de doble imposición interna y de doble imposición externa o internacional (Giuliani, 2004, p.301).

De acuerdo con Giuliani, se debe aclarar que existe doble imposición interna, y doble imposición externa; la interna dependerá de la organización política que tenga cada jurisdicción (provincias, estados, municipios); y la externa o internacional, se derivará del grado de avance económico, sistemas de tributación (renta interna o renta mundial) y la ratificación de convenios internacionales que hayan suscritos los Estados para evitar la doble imposición internacional, situación que se estudiará en más adelante.



Ahora bien, según el concepto de Giuliani, la doble imposición se genera cuando las mismas personas o situaciones están afectos dos o más veces en el mismo período de tiempo, y agrega la frase siguiente: por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Este último enunciado puede entenderse que, Giuliani se está refiriendo a una doble imposición internacional o bien, a una doble imposición interna generada por un sistema de gobierno federal, en el cual cada estado conserva su soberanía debido a que gozan de cierta autonomía en las decisiones políticas y administrativas.

García Belsunce (como se citó en Alveño, 2015, p.78) opina: "(...) considera necesario revisar el concepto de doble o múltiple tributación que ciertamente reduce a la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible afectando a un mismo contribuyente". Esta definición es más precisa en indicar cuando se concreta la doble tributación, sin hacer alusión a doble imposición interna y externa.

En relación con el principio de prohibición de doble tributación, Gladys Monterroso comenta:

(...) en la mayoría de los países no federados la doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe, como es el caso de Guatemala (...) esta se concreta cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos, ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local o municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos. Al fusionarse en un mismo acto los elementos de la relación jurídico tributaria siguientes: sujeto activo, hecho generador, elemento temporal y tributo, se configura la doble tributación (Monterroso, 2012, p.68).

La definición de Monterroso se encuentra enfocada a la doble imposición interna, y cita el caso particular de Guatemala, en donde la Constitución garantiza que no puede haber doble o múltiple tributación. Ella explica los factores que deben cumplirse para que



exista doble imposición, y finaliza indicando que la doble imposición se activa cuando algunos elementos de la relación jurídico-tributaria se fusionan en un mismo acto.

Sobre ello, el Dr. Alveño en su libro trae a colación el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece la prohibición de doble y múltiple tributación interna. La misma norma constitucional aclara que se entiende por doble o múltiple tributación: “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”. Alveño hace la salvedad siguiente: “Nótese que el precepto se refiere únicamente a la doble o múltiple tributación interna, no dice nada sobre la doble o múltiple tributación internacional, lo que puede interpretarse que está permitida, porque lo que no está prohibido está permitido” (Alveño, 2015, p.78).

Interesante el punto de vista del autor, sobre el hecho que la carta magna de Guatemala no menciona la doble o múltiple tributación internacional, únicamente prohíbe la doble imposición interna. Según Alveño, basando su criterio en una interpretación del tribunal constitucional de Guatemala, son necesarios cinco elementos para que ocurra el fenómeno de doble tributación:

(...) cinco elementos son necesarios para que ocurra este fenómeno, a saber: a) Que sea un mismo sujeto pasivo, un mismo contribuyente; b) Que dicho contribuyente sea sometido al pago de más de un impuesto; c) Que el tributo sea de la misma naturaleza; d) Que sea por el mismo hecho generador o acto generador; y e) Que sea por un mismo período impositivo (Alveño, 2015, p.78).

Para finalizar con la doble imposición, Villegas aporta: “(...) este fenómeno es perjudicial porque significa multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal” (Villegas, 1994, p.214). Hasta acá los principios constitucionales que aportan valor a la investigación.



Es oportuno aclarar que, por fines investigativos, no se incluyen todos los principios constitucionales, únicamente se consideran los que se encuentra vinculados con el problema estudiado, sin embargo, la doctrina tributaria contiene más principios que limitan la potestad tributaria del Estado, entre ellos: Principio de no confiscación, principio de confidencialidad, principio de proporcionalidad, principio de generalidad, principio de igualdad, principio de progresividad, entre otros.

1.6. El derecho internacional tributario

De manera de introducción, es oportuno indicar que la globalización del comercio y la multiplicación de las relaciones internacionales entre los diferentes Estados juegan un papel sumamente importante en la actualidad; la globalización es una forma generalizada que caracteriza las transformaciones que están sufriendo las economías de los países en las últimas décadas, consiguiendo una integración a nivel mundial, en los mercados de bienes y servicios.

Esta situación ha llamado la atención de economistas, políticos y juristas. El mundo moderno es espectador de un extraordinario intercambio comercial, cultural y científico, aunado al vigor económico que traen consigo las empresas transnacionales y el comercio internacional de bienes y servicios en los distintos mercados del mundo. Actualmente, cualquier bien o servicio puede ser producido en un país y vendido en todas partes, es decir, que los mercados ya no son limitados, sino que las economías buscan un mercado a escala global.

Esto ha generado un panorama de complejidad en la tributación de cada país. Esta complejidad originó diversas regulaciones por parte de los Estados, teniendo la necesidad de crear normas de derecho tributario internacional. Sobre ello el maestro Villegas comenta lo siguiente:



Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado “derecho internacional tributario”, que aparece como una división dentro del derecho tributario y con sentido y alcance consignado supra (...) entendemos por derecho internacional tributario aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, forma de cooperación entre los países (Villegas, 1994, p.481).

La definición que aporta Villegas contiene aspectos sustanciales que vale la pena destacar; en primer lugar, este autor indica que el derecho internacional tributario es una rama del derecho tributario, es decir, es un agregado de esta rama jurídica; en segundo punto, indica que el derecho internacional tributario tiene a su cargo el estudio de las normas internacional que aplican los Estados que tienen una vinculación, esta vinculación puede ser para evitar la doble tributación internacional, evitar la evasión tributaria internacional o también para organizar a los Estados. Villegas sigue comentando:

Siguiendo a Jarach (...) opinamos que no debe incluirse en este campo de estudio el conjunto de normas internas que delimitan el poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que por su naturaleza trascienden los límites de su territorio. Tales normas pertenecen al derecho tributario material. Dentro del derecho internacional tributario, en sentido estricto, tenemos: a) Tratados colectivos de derecho internacional tributario. Entran en juego los acuerdo y convenciones que establecen los Estados para regular aspectos tributarios comunes, entre los que figura lo referente a la evasión fiscal (...) b) Tratados de doble imposición: Las normas contenidas en ellos procuran evitar la simultaneidad de potestades tributarias en torno de un mismo sujeto pasivo (...) c) Normas dictadas por las comunidades supranacionales y de derecho internacional común (Villegas, 1994, p.481).



Resulta necesario aclarar lo que Villegas expuso en su obra, el derecho tributario internacional, no es un derecho interno, es el conjunto de normas derivadas de convenios internacionales provenientes de recomendaciones otorgadas por organizaciones mundiales. Esas normas luego pueden convertirse en derecho interno para cada uno de los Estados que ratifican los tratados bilaterales.

En una conferencia sobre fiscalidad internacional, el Dr. César García Nova, profesional reconocido de nacionalidad española, especializado en derecho tributario, explicó que el derecho internacional tributario no es igual al derecho tributario internacional; el primero de ellos, como se advirtió anteriormente, corresponde a normas derivadas de tratados internacionales que posteriormente son incrustadas en el derecho interno de los Estados. Por otra parte, el derecho tributario internacional corresponde a un ordenamiento tributario que incluye normas de trascendencia internacional, es decir, cuando las normas dictadas por un Estado rompen el campo de la territorialidad y pueden afectar hechos fuera del Estado y regulan la condición de residencia.

De acuerdo con lo anterior, se puede concluir que el derecho internacional tributario es la rama del derecho tributario cuyo objeto de estudio son las normas internacionales que dos o más naciones aplican en el momento de entrar en contacto por motivos tributarios, los casos más comunes de derecho internacional tributario son el combate de la doble imposición internacional y la evasión fiscal internacional. Esta rama del derecho tributario surge por la multiplicación de las relaciones internacionales debido al creciente intercambio comercial entre los países, estos fenómenos han provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar al conjunto de normas que conforman el derecho internacional tributario. Es importante comentar que este derecho no es un derecho interno.



1.7. Doble imposición internacional

El tema de la doble imposición se abordó en el apartado 1.4.5., recapitulando. La doble tributación se origina cuando una misma fuente (personas o bienes) es afectada en más de una ocasión por una o varias jurisdicciones fiscales; para su estudio la doble imposición se divide en doble imposición interna, tema ya estudiado, y doble imposición externa, o internacional. Gladys Monterroso, en su libro tributario, indica:

La doble o múltiple tributación internacional, se concreta cuando un mismo sujeto pasivo, durante un mismo período fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente de renta. La mayoría de los sistemas tributarios se basan en el principio de residencia o de la fuente. El principio de residencia significa que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado, somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio (Monterroso, 2012, p.70).

Muy oportuno el criterio de la autora al explicar cuándo se produce la doble imposición internacional, considerando aspectos como: la residencia, la fuente de renta, la nacionalidad del contribuyente, entre otros. El maestro Villegas indica al respecto: “Puede decirse que hay doble (o múltiple) cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario” (Villegas, 1994, p.483).

De la definición de Villegas se puede extraer lo siguiente: Para que exista doble tributación internacional debe ser el mismo sujeto gravado; asimismo el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo lo esencial el hecho generador y no el nombre que cada jurisdicción tributaria le asigne. La imposición doble debe ser simultánea, es decir, debe ser en el mismo período de tiempo, porque si se grava el mismo hecho generador pero con distintos períodos de tiempo, no habrá doble imposición, sino que imposición sucesiva; por último, la doble imposición internacional deriva de la existencia



de dos o más autoridades fiscales en orden internacional con poder tributario para imponer una carga tributaria en sus Estados, respectivamente.

Algunos autores consideran que este problema deviene del uso de criterios dispares para la atribución de potestades tributarias a los Estados. Sobre ello Giuliani desarrolla lo siguiente:

El problema de la doble imposición ha adquirido singular trascendencia después de la primera guerra mundial (...) la afectación de los hechos imponibles por parte de dos o más países simultáneamente, tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria, pues como señala acertadamente Sorondo en un estudio sutil y profundo sobre la materia, el problema “consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida más que una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica”. La imposición múltiple, como dice el mismo autor, no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas y morales, por constituir una barrera contra el comercio exterior y las inversiones internacionales o por significar una distribución injusta de la carga tributaria, en una palabra, por ser perjudicial o no, sino cuando ella resulte “la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados”. El planteo debe ser, pues, jurídico, y no pragmático (Giuliani, 2004, p.322)

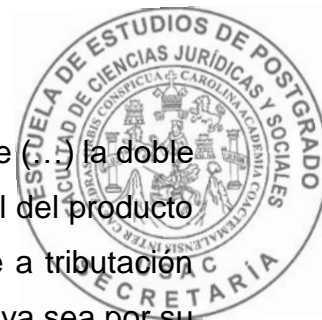
Muy acertada la contribución de Giuliani a la investigación, con la exposición del origen de la doble tributación internacional y sus consecuencias económicas al comercio exterior. Vale la pena destacar en este momento las palabras de Giuliani al indicar que la doble imposición internacional no es condenable, pero si desincentiva en gran manera las inversiones extranjeras y el comercio internacional entre los Estados. De igual forma, es interesante observa que la doble imposición es una transgresión al principio de que una persona debe estar afecta a una sola jurisdicción tributaria. Villegas considera:



La preocupación por solucionar los problemas de la doble imposición internacional viene de antiguo, ya que desde siempre se consideró que encerraba una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad. Se pensaba que la doble imposición no contemplaba los postulados de justicia y de adecuada distribución de la carga tributaria. Posteriormente evolucionó la evaluación de inconvenientes y se observó que la imposición duplicada trababa la actividad mercantil, obstaculizaba la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos (...) más modernamente, se ha observado que la doble imposición es un obstáculo que se interpone para el desarrollo económico y social de los países poco desarrollados (...) cabe decir que la doble imposición internacional surge principalmente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habló de países importadores y exportadores de capital, habiéndose observado actualmente con la evolución del concepto que en términos generales los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que reciben son los subdesarrollados o en vías de desarrollo (Villegas, 1994, p.483).

La postura de Héctor Villegas sobre las consecuencias que genera la doble imposición internacional es bastante similar a la de Giuliani, pues, él considera que esa doble tributación es un castigo que reciben las inversiones extranjeras y, finalmente, se convierte en un obstáculo para el desarrollo social y económico de los países poco desarrollados del mundo. El profesor español, Nicolás Sánchez, en su material electrónico opina:

En la esfera internacional se maneja un concepto muy preciso de doble imposición, dado que se exige, no solamente una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica, sino que se requiere que el sujeto pasivo sea jurídicamente idéntico. En este segundo requisito se aleja de lo que se conoce como doble imposición económica, donde dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo



hecho imponible, o al menos por un idéntico elemento objetivo de este (.) la doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular. Cuando la circunstancia anterior se produce, ello conlleva una desigualdad de trato en relación a determinadas personas que no tiene razón de ser, máxime si se piensa que el incremento que han sufrido en estos últimos años las relaciones económicas internacionales ha llevado a que numerosas personas se encuentren vinculadas, de hecho, a más de un Estado (...) en cualquier caso, y a pesar de que existe un cierto consenso a la hora de calificar la doble imposición internacional como un fenómeno ilícito, motivos de índole económico hacen que los distintos Estados provean todo tipo de medidas tendentes a evitar, o al menos paliar, la doble imposición. Este es un fenómeno que va a distorsionar el juego "normal" de los distintos componentes del mercado internacional, pudiendo llegar a anular, en la práctica, todos los incentivos fiscales aprobados por un Estado para atraerse inversiones o capitales extranjeros, o para incrementar sus exportaciones al exterior. La causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición". Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aún utilizando el mismo, los configuran de forma distinta (Sánchez, s.f.).

Interesante y enriquecedora resulta la perspectiva que tiene Sánchez García sobre la doble imposición internacional; nótese que él menciona que este fenómeno ocurre cuando hay una coincidencia en gravar al mismo hecho imponible y al mismo sujeto pasivo; asimismo, hace la aclaración que existe otro fenómeno llamado doble imposición económica, donde dos personas distintas son gravadas por un mismo patrimonio, cuestión que se encuentra fuera de la investigación. Sánchez sostiene el criterio que un hecho imponible nunca debe someterse a tributar dos veces, aunque se encuentre vinculado a dos jurisdicciones distintas y, si esto se produce, trae consigo desigualdad



hasta llegar al extremo de poder anular los incentivos fiscales que un Estado otorga para atraer inversión extranjera.

Concluyendo, se puede afirmar que la doble imposición internacional es un fenómeno que aparece por la incidencia de las crecientes relaciones económicas entre los Estados, y se trata de una situación en la cual un mismo bien o una misma renta resulta sujeta a imposición en dos o más Estados, con jurisdicción distintas, durante un mismo período impositivo. Se han hecho muchos esfuerzos por tratar de eliminar, o al menos reducir, esta situación, que según los estudiosos, debería ser ilícita, porque desmotiva la inversión extranjera, colocándola en una posición de desventaja al castigarla con una doble carga tributaria; lo cual la convierte en una limitación para el desarrollo económico de los países. Las principales medidas que se han adoptado para evitar la doble imposición internacional son los convenios internacionales donde se promueven las cláusulas para mejorar las relaciones fiscales entre los Estados; y las medidas unilaterales, en donde cada Estado de manera individual define las reglas que tomarán para menguar la doble imposición de los sujetos pasivos sometidos a ese poder tributario.

1.8. Principios de fiscalidad internacional

La fiscalidad internacional, o tributación internacional, es una especialidad del derecho tributario, que regula las relaciones económicas y sociales entre países, desde el punto de vista tributario. La palabra fiscalidad hace alusión a un sistema fiscal o a un conjunto de leyes relativas a los impuestos. Según el *Diccionario de Términos Tributarios* de Orlando Taleva, un sistema fiscal o un sistema tributario es:

Conglomerado de normas jurídicas que regulan en su integridad el fenómeno tributario, sean éstas normas de estructura o normas de conducta (...) el sistema tributario es más amplio que el régimen tributario, el cual solo comprende las normas referidas a los tributos (normas de conducta) y que usualmente es el conglomerado



normativo que es materia de los convenios de estabilidad tributaria (...) conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época (Taleva, 2009, s.p.).

En conclusión, al hablar de fiscalidad (o sistema fiscal) internacional se está refiriendo a la tributación internacional, es decir, se habla del derecho internacional tributario. Respecto a los principios de la fiscalidad internacional, en el portal web de la Universidad Esan de Perú, se puede leer lo siguiente:

De acuerdo con Walker Villanueva, docente del Diploma en Tributación Internacional y Precios de Transferencia de Esan, existen dos principios básicos. Estos son el principio de residencia (defendido por los países ricos del mundo o exportadores de capital) y el principio de fuente (defendido por países en vías de desarrollo o importadores de capital). Ambos se negocian en los convenios para evitar la doble imposición. 1. Principio de residencia. Sostiene que "el impuesto a la renta se debe pagar en el país en donde las empresas operan, en donde se han constituido o en donde residen", señala el especialista. Además, las compañías que radican en un territorio reciben los servicios del Estado: seguridad interna, seguridad jurídica, entre otros. 2. Principio de fuente. "Las organizaciones que no residen en determinado territorio deben pagar el impuesto a la renta en dicho país. Esto ocurre en caso específico de que su riqueza sea generada en el mismo lugar en donde operan", indica Villanueva (Universidad Esan, 2018).

El artículo electrónico arriba mencionado describe dos principios básicos de la tributación internacional: el principio de residencia y el principio de fuente; el primero de ellos, como su nombre indica, se inclina por la residencia del contribuyente para temas de imposición, mientras que, el segundo, se enfoca en la jurisdicción en donde se está generando la fuente de riqueza, sin importar la residencia. Sobre ello, Giuliani Fonrouge indica:

Advertimos que los criterios atributivos de potestad fiscal utilizados separadamente o combinados, se fundan unas veces en circunstancias de orden personal como la



nacionalidad y la residencia del sujeto, y en otros casos en circunstancias de índole económica, como son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable (...) la mayoría de las legislaciones europeas y la norteamericana inspiradas en el criterio de sujeción personal, hacen de la residencia del sujeto el elemento determinante de la atribución del poder tributario, a veces combinándolo con el de nacionalidad (...) los criterios atributivos que resta considerar, se diferencian de los precedentes por el hecho de no fincar en circunstancias de orden personal (...) corresponde a esta categoría, el criterio de la sede de negocios y de la fuente, que muchas veces, aunque no siempre, pueden confundirse. El primero de estos criterios reconoce efectos fiscales al hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio o residencia del contribuyente, por lo cual la doctrina lo menciona también como “domicilio de negocios”, para diferenciarlo del “domicilio civil” corresponde al lugar donde se localiza la actividad de la persona individual o colectiva y, evidentemente, puede conducir a una excesiva fragmentación del poder tributario (...) la misma idea inspira al Prof. Adriani, al criticar a las legislaciones que toman a la empresa, no como factor independiente en la vida social sino como fuente de renta para la persona del empresario, contrariando de tal modo el sentimiento moderno de que este es “gestor de una parte de la organización social”. Es así como se impone el criterio de sujeción tributaria fundado en la fuente productora de la riqueza, donde ésta se genera en interés del individuo y de la colectividad (Giuliani, 2004, p.323).

Giuliani prefiere llamarles criterios atributivos de potestad tributaria y no principios de la tributación internacional, y logra separarlos en dos grandes grupos, un grupo enfocado al criterio por la sujeción personal, que incluye la nacionalidad y la residencia del sujeto pasivo; y el otro grupo inclinado al criterio de la sujeción económica, que contiene la sede de los negocios y la fuente.

Héctor Villegas sugiere llamarles criterios o principios de atribución de potestad tributaria, y logra identificar cinco: la nacionalidad, el domicilio, la residencia, el establecimiento permanente y la fuente; a continuación sus comentarios al respecto:



Los criterios de atribución de potestad tributaria son: a) Nacionalidad, es el más antiguo, y consiste en sostener que el derecho a gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida, ésta, como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde este viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía (...) b) Domicilio, según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable. Corresponde hacer presente la diferencia que existe entre domicilio civil y el fiscal. Este último se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo (...) c) Residencia, este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concorra la intención de permanencia (...) d) Establecimiento permanente, se entiende por “establecimiento permanente” (o estable) el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero. Según este criterio, el hecho de existir “establecimiento permanente en un país”, da derecho a este país para gravar la actividad económica que allí se desarrolla. Suele considerarse que son “establecimientos permanentes” las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., (...) e) Fuente, este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir, donde esa riqueza se genera. Puede ser el lugar de radicación de los bienes, o en general el lugar donde el contribuyente realiza su actividad productiva, con total independencia del domicilio, residencia o nacionalidad (...) Los países exportadores de capitales, que son industrializados o desarrollados, han tendido a la aplicación de los tres primeros criterios, pero especialmente los del domicilio y de la residencia (...) la aplicación de este criterio obedece a razones obvias de conveniencia, ya que como estos países exportan los capitales a otras regiones del mundo fuera de sus fronteras, desean gravar esos capitales en cualquier lugar en que se hallen, y por eso recurren a los principios del domicilio o de la residencia. En cambio, la casi totalidad de los países en vía de desarrollo postulan el criterio de la fuente, según el cual deben gravarse los ingresos obtenidos en el territorio del país. Estos países reciben los capitales del exterior, y



de allí su lógico interés en gravar estos capitales que obtienen ganancias dentro de sus territorios (Villegas, 1994 p.485).

El maestro Villegas explica de una forma muy comprensible los cinco criterios que él considera sobre la atribución de potestad tributaria que cada Estado ha decidido tomar. Es importante recordar que la potestad tributaria, o poder tributario, es la facultad que tiene el Estado para crear unilateralmente tributos. Villegas cree que la existencia de criterios dispares es la principal causa de la doble imposición internacional; asimismo se observa que ninguno de los criterios es adoptado en forma rígida por los distintos Estados, es decir, existen variantes ocasionales de los mismos. Los sostenedores de los criterios aportan abundantes argumentos a favor de cada uno de ellos, por lo cual es difícil establecer cual es jurídicamente el más valedero. Sin embargo, Villegas sostiene que, desde el punto de vista jurídico, el criterio de la fuente es el más correcto.

Por último, los especialistas uruguayos Brause Berreta y Giampietro Borrás (como se citó en Villegas, 1994, p.487), en las sextas jornadas latinoamericanas de derecho tributario, hicieron notar lo siguiente:

Todos estos principios ceden ante el principio superior de la soberanía, en virtud del cual un Estado no puede estar limitado jurídicamente por otro Estado, ni por un ente supranacional, para organizar y manejar su sistema fiscal. En virtud de este superior principio de la soberanía, nada obsta para que los Estados tomen en cuenta, a los efectos tributarios, tanto la riqueza generada dentro como fuera del país.

Sobre ello, Villegas sustenta que los principios básicos enumerados anteriormente provengan solo de criterios voluntarios, causados por razones específicas, pero no pueden reconocerse con validez jurídica universal. Es oportuno hacer la salvedad que es casi imposible aportar un contenido totalmente doctrinario para un tema de indudable contenido político-social, donde el interés nacional prevalecerá sobre la valoración doctrinaria que cada autor aporte al tema.



CAPÍTULO II



Territorialidad y residencia del Impuesto sobre la Renta en Guatemala

2.1. Generalidades de los impuestos

En el capítulo anterior, se abordó de forma global el tema de los tributos, por lo cual corresponde aquí ahondar específicamente en el tema de los impuestos. Sin embargo, antes de analizar a los impuestos, es oportuno aclarar algunas situaciones sobre los tributos, para tener un panorama más amplio del tema. Primeramente, los tributos han sido clasificados por la mayoría de autores en los siguientes rubros: impuestos, tasas y contribuciones, situación que ha sido aceptada por la doctrina tributaria. Villegas comenta al respecto:

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes (Villegas, 1994, p.69).

El criterio de Héctor Villegas sostiene la clasificación doctrinaria que la mayoría de los autores les han atribuido a los tributos. Giuliani Fonrouge confirma esa clasificación y la llama tripartita, al decir que es una clasificación muy común en los países, a continuación, su criterio: “Es casi común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que adoptamos al tratar el contenido del presupuesto” (Giuliani, 2004, p.253). El tema de la clasificación que la doctrina le ha conferido a los tributos es un tema de sumo interés y de muchos criterios, sin embargo, para este estudio no se profundizará, por no considerarse tema de investigación.



En segundo punto y derivado de lo anterior, se puede concluir que los impuestos son tributos, es decir, que los impuestos se refieren a algo específico y los tributos son más genéricos. Los impuestos forman parte de un todo, y ese todo son los tributos.

Para comprender el fondo del tema, es inevitable plantear una definición sobre el término impuesto. El Dr. Alveño, indica: “El impuesto es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, en virtud de una ley, sin quedar obligado a contraprestación alguna respecto del sujeto pasivo” (Alveño, 2015, p.188). En su definición, el Dr. Alveño considera que el Estado recibe los impuestos de los sujetos pasivos, sin embargo, no tiene ninguna obligación directa para con él. Por su parte Villegas comenta:

En el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado (...) en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina se explica que las categorías de tributos deben definirse prescindiendo de los elementos comunes ya mencionados en la definición genérica del tributo. La definición del impuesto presenta dificultades, ya que este responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo, la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto (...) podemos definir al impuesto como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado (Villegas, 1994, p.69).



La definición del maestro Villegas es muy completa y contiene varios aportes para la definición que se está buscando. Algunos puntos que comentar son, según el autor el impuesto es exigido por el Estado en virtud de su potestad tributaria, es decir, que el impuesto es una situación obligatoria y no dependerá de la voluntad de sujeto pasivo. Bajo ese contexto, el impuesto es exigido a quienes se encuentren en las situaciones enmarcadas en la norma tributaria como hecho generador. Es importante indicar que la norma tributaria considera algunas situaciones o algunas circunstancias del sujeto pasivo para gravarlas, estas situaciones no pueden ser cualquier hecho cotidiano de la vida, deben ser hechos con trasfondos económicos que permitan contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Es notoria la postura de Villegas al separar el hecho previsto en la ley, a la actividad del Estado relativa al obligado tributario. Lo anterior significa que el Estado no tiene la obligación de la prestación de un servicio individualizado al contribuyente, el impuesto nace simplemente al activar el hecho imponible tipificado en la norma, sin requerir una retribución directa por parte del Estado hacia el sujeto pasivo. Resulta ideal recordar que las situaciones o circunstancias que el legislador decida gravar como hecho imponible, deben estar claramente establecidas en la norma tributaria, y a pesar de que el legislador tiene cierta discrecionalidad para decidir que situaciones se encuadrarán bajo la figura de hecho imponible, se debe enfocar la valoración del impuesto hacia la capacidad contributiva que tenga el sujeto pasivo.

Giuliani Fonrouge señala: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles” (Giuliani, 2004, p.255). De la definición anterior se puede destacar principalmente lo siguiente: El carácter obligatorio que tienen los impuestos, así como la obligación de dar dinero o bienes, dependiendo de la jurisdicción que se trate; los impuestos emanan del poder tributario que tiene el Estado, los impuestos deben ser establecidos en una norma tributaria, y, son aplicables a los sujetos que activen el hecho generador concretado en la ley.



Héctor Villegas aclara que los impuestos son jurídicamente, como todos los demás tributos, una institución de derecho público; no se trata de un contrato bilateral entre el Estado y el contribuyente, el impuesto se trata de una obligación unilateral impuesta de forma coactiva por el Estado en virtud de su poder de imperio. Asimismo sostiene que se encuentra necesariamente unido a la existencia de un sistema social que reconozca la propiedad privada y la existencia de un órgano de control (Estado) que se encargue de satisfacer las necesidades públicas. Es obvio que ese órgano de control necesitará de ingresos, para cubrir los gastos de funcionamiento y la satisfacción de las necesidades de la sociedad, por lo cual se le inviste de poder para recaudar de forma coactiva cuotas de riqueza de los obligados, sin proporcionarles algún servicio específico a cambio.

Carmen Díaz y Lizett Nájera, en su libro *Derecho Financiero I* comentan lo siguiente:

Podemos agregar que el impuesto es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva. El Estado no tiene obligación de devolverlo sin contraprestación creado por el Estado unilateralmente mediante la ley para cubrir las necesidades de la población (...) así, por medio del impuesto se puede prestar ilimitadamente a la colectividad determinados servicios públicos (Díaz & Nájera, 2008, p.27).

Las autoras exponen que los impuestos son exigidos por el Estado de forma unilateral (por eso los llaman obligatorios), y son recaudados con la finalidad de prestar algunos servicios a la población en general. Es importante resaltar que, de acuerdo con su criterio, el Estado no tiene ninguna obligación de devolver por medio de una contraprestación personal, sino que los devuelve en forma colectiva. En su libro, las autoras siguen explicando que los impuestos deben establecerse por medio de una ley, en atención al artículo 23, 9 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece el principio de legalidad en materia tributaria, y es allí donde se atribuye la facultad exclusiva al Congreso de la República para decretar impuestos.



Asimismo, siguen indicando que los impuestos deben ser obligatorios, debido que por medio de ellos se dota al Estado de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población. Los impuestos también deben ser proporcionales y equitativos, para ello consideran que un impuesto proporcional significa que comprenden por igual a todos aquellos individuos que se encuentren en una misma situación, y que contribuirán en función a su capacidad económica; que un impuesto sea equitativo significa que el impacto sea el mismo para todos los comprendidos en una misma circunstancia. Por último, mencionan que todo dinero que provenga de los impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto del Estado.

El Código Tributario de Guatemala, en su artículo 11, indica lo siguiente: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (Congreso de la República de Guatemala, 1991). La definición que proporciona la norma guatemalteca se encuentra muy vinculada al modelo de Código Tributario para América Latina, los puntos importantes son: La norma establece que los impuestos son tributos, por ende, se derivan de la potestad tributaria que tiene el Estado de exigirlos por medio de una norma tributaria, siempre procurando respetar los principios constitucionales en materia tributaria. Asimismo, la norma aclara que los impuestos nacen de la activación del hecho generador, es decir, no se generan en cualquier situación, sino únicamente de los acontecimientos incluidos en la norma como hechos imposables.

El último aspecto a comentar es que la norma tributaria guatemalteca reconoce la independencia que tiene el hecho generador del impuesto, con la actividad general del Estado; lo que puede entenderse como la no obligación del Estado en la contraprestación directa o personal hacia el sujeto pasivo, por el pago de sus tributos.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en sentencia del 23 de octubre de 2003 referida al expediente 456-2002, indica lo siguiente:



Esta Corte ha definido al impuesto como: "...un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual." Criterio asentado por esta Corte en sentencia de diez de mayo de dos mil, dictada en el expediente 829-98 (Expediente 456-2002, 2003, sección II de los considerandos).

El criterio que tiene la Corte de Constitucionalidad guatemalteca sobre la definición de impuesto es la misma que le ha otorgado a los tributos, vale la pena entonces resaltar los siguientes puntos: La Corte considera a los impuestos como una prestación netamente en dinero y no en especie, como algunos autores sostienen; los impuestos tienen un carácter obligatorio, en función al poder tributario que ejerce el Estado sobre todos los ciudadanos; los impuestos deben estar contenidos en una ley, que incluirá el hecho generador que activará la obligatoriedad de contribuir al Estado; y por último, pero no menos importante, la finalidad primordial de los impuestos será financiar los servicios generales de la población, o como la Corte ha dicho, sufragar los servicios de carácter general y de costo indivisible, por ende, los impuestos no pueden ser una contraprestación que favorezca a un contribuyente en particular, sino que son una contraprestación que beneficiará a todos.

En resumen, se considera que los impuestos son los tributos que el Estado exige en virtud de su poder tributario y por medio de una norma, que contiene el hecho generador, el cual accionará la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, sin que el Estado se encuentre obligado a tener alguna contraprestación directa al contribuyente.



Es decir, el Estado de acuerdo con sus facultades, establece impuestos y los recauda, esos ingresos le servirán para su sostenimiento y para satisfacer necesidades colectivas, en ningún momento se encuentra obligado a otorgar una prestación de un servicio individualizado al contribuyente.

2.2. Clasificación de los impuestos

Dentro de las generalidades de los impuestos, se considera sustancial estudiar la clasificación doctrinaria que se les ha otorgado, para analizar en el siguiente apartado el Impuesto sobre la Renta de manera separada. El doctor Alveño comenta:

Una primera clasificación y que comprende a la mayoría sino a la totalidad, es la división en impuestos directos e impuestos indirectos. En los directos el sujeto pasivo es genuinamente el obligado de los mismos, como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta. En los indirectos un tercero es el sujeto real del pago, por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que se endosa al consumidor. Los impuestos directos se dividen a su vez en reales y personales. Los personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos, en principio recaen sobre la totalidad de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, un ejemplo sencillo es el Impuesto sobre la Renta cuando recae sobre las personas físicas; los reales recaen sobre el objeto del gravamen, sin considerarse la situación del propietario, por ejemplo el Impuesto Único sobre Inmuebles. Los impuestos indirectos se dividen a su vez en impuestos sobre los actos e impuesto sobre el consumo. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) nos sirve para ejemplificar: en la compraventa de inmuebles en el primer testimonio de la escritura pública que contenga el negocio jurídico se satisfará dicho impuesto, se trata de un acto; en cambio sí se consumen alimentos se satisfará en el momento de pagar los mismos por el sujeto consumidor (Alveño, 2015, p.189).



La clasificación que aporta el Dr. Alveño es bastante sencilla y comprensible, según él, hay una primera división en impuestos directos e impuestos indirectos, y a su vez estos se subdividen en impuestos reales e impuestos patrimoniales; y, en impuestos sobre los actos e impuestos sobre el consumo, respectivamente. En su obra, aclara que la doctrina sugiere otras clasificaciones más complejas. Sin embargo, él considera que la clasificación mencionada es que incluye a la mayoría de los impuestos.

Héctor Villegas en su Curso de Derecho Financiero y Tributario establece lo siguiente:

Se reconocen innumerables clasificaciones de los impuestos. Se les divide en impuestos internos, que son aquellos que se perciben dentro de los límites del país, e impuestos externos, que se cobran con el motivo de la entrada o salida de bienes de las fronteras (...) se les clasifica también en impuestos en especie o en moneda, aunque está clasificación carece de actualidad. Otra clasificación es la de impuestos de cupo e impuestos de cuota. Los impuestos de cuota son aquellos en los cuales se fijan determinadas alícuotas y su suma integra el monto total del tributo. En cambio, en los impuestos de cupo se fija primero el monto a cubrir por los contribuyentes, y según ese monto se establece la alícuota que se pagará. La clasificación entre impuestos ordinarios y extraordinarios se hacía antiguamente para diferenciar a aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario, aquellos otros que se aplicaban en casos de emergencia. Actualmente, esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidad a solventar, sino al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. En tal sentido se dice que los impuestos ordinarios son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio, son impuestos extraordinarios aquellos transitorios y de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración. Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos, conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva (...) los



impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario (...) impuestos directos e indirectos. Esta clasificación es quizá la más importante en nuestro país (...) sin embargo, cabe decir que esta clasificación es imprecisa y que son muy dispares los criterios que la doctrina ha utilizado para distinguir impuestos directos de indirectos (...) la clasificación más antigua es la que basa la distinción en la posibilidad de traslación. Impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse, e impuestos indirectos los que pueden trasladarse (...) las formas de exteriorización son diversas, pero pueden dividirse en dos modalidades diferenciadas. a) La exteriorización puede ser inmediata cuando existen circunstancias o situaciones objetivas que revelen en forma bastante aproximada, un determinado nivel de riqueza. Así el patrimonio en su totalidad o en algunas de sus partes constitutivas, los ingresos periódicos denominados “rentas”, los incrementos patrimoniales debidamente comprobados, son elementos que el legislador puede valorar como signos casi seguramente indicativos de capacidad contributiva. Los impuestos que toman como hechos imponible esas circunstancias o situaciones objetivas (posición de patrimonio, percepción de renta, incremento patrimonial) son los directos, con prescindencia de su posibilidad de traslación. b) En otros casos, la exteriorización es mediata, ya que las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, hacen solamente presumir un determinado nivel de riqueza pero con un nivel de aproximación inferior a los casos de exteriorización inmediata (son indicios). Así la producción de venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son algunos signos indiciarios de capacidad contributiva (...) los impuestos cuyos hechos imponible se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo, son, entonces indirectos, y su posibilidad de traslación (aún generalmente mayor a la de los directos) es el elemento variable que no incide en la clasificación (Villegas, 1994, p.74).



Las clasificaciones que describe el maestro Villegas contienen información sumamente valiosa, sin embargo, para fines de esta investigación, se considerará la última, impuestos directos e indirectos. Según se observa, son varios los criterios doctrinarios que existen para clasificar a los distintos impuestos en directos o indirectos, el más antiguo considera la posibilidad de traslación de la carga tributaria como un parámetro de separación.

Vale la pena destacar el criterio que toma el autor para clasificar los impuestos, y es precisamente la forma en que se exterioriza la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que a su juicio puede ser una exteriorización mediata o una exteriorización inmediata. Villegas cree que la exteriorización mediata solamente es un indicio de riqueza, y los impuestos cuyos hechos imponibles sean de ese tipo serán impuestos indirectos; por el contrario, la exteriorización inmediata es la que muestra una situación más aproximada de riqueza, los impuestos que tengan hechos imponibles con este tipo de exteriorización serán impuestos directos.

Según el razonamiento de Villegas, la posibilidad de traslación no será un punto esencial para determinar la clasificación de los impuestos en directos o indirectos, como anteriormente se realizaba; sino que se deberá conocer la forma en que se exterioriza la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Carmen Díaz y Lizett Nájera, prefieren clasificar a los impuestos en directos e indirectos, y sobre ello aportan lo siguiente:

Impuestos directos: No pueden ser trasladados o repercutidos. Son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza. Son aquellos que recaen directamente sobre la persona o los bienes de ésta. Una persona está obligada de conformidad con la ley a soportar el peso de la carga tributaria. Por su naturaleza, el Estado puede llevar un registro nominativo de las personas que pagan impuestos (contribuyentes de jure) que soportan el peso de la carga fiscal.



Impuestos indirectos: Si pueden ser trasladados a otras economías. Afectan los consumos, recaen sobre hechos ciertos y reales. Sucede lo contrario de los impuestos directos, la persona obligada de conformidad con la ley no es la que soporta el peso de la carga tributaria. Por el fenómeno de la traslación, el legislador faculta al obligado a trasladar el peso de la carga tributaria al consumidor final. El contribuyente obligado por la ley (contribuyente de jure), traslada a otro (contribuyente de facto), la carga de pagar el impuesto (Díaz & Nájera, 2008, p.32).

La postura que toman las autoras sobre la clasificación de los impuestos coincide en gran parte con la doctrina abordada unas páginas antes, sin embargo, ellas consideran que la traslación o repercusión del impuesto, o sobre quien recae la carga tributaria, es un elemento fundamental para identificar los impuestos directos de los impuestos indirectos. Incluso, ellas mencionan un contribuyente de jure y un contribuyente de facto, para lograr identificar al contribuyente que soporta la carga del impuesto y al que traslada dicha carga impositiva. Dentro de su texto, las autoras subdividen a los impuestos directos en dos, impuestos directos personales e impuestos directos reales; sobre esta subdivisión indican:

Impuestos directos personales: Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención a los contribuyentes o a quienes serán los pagadores del gravamen sin importar los bienes o los que posean donde derive el ingreso gravado. Son aquellos que recaen directamente sobre las personas.

Impuestos directos reales: Para Raúl Rodríguez Lobato los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que se gravan, es decir, se desatienden de las personas. Son aquellos que recaen directamente sobre los bienes de las personas (muebles o inmuebles) (Díaz & Nájera, 2008, p.33).

Las autoras disertan sobre esta subclasificación atendiendo en función a donde recae el impuesto, es decir, si el impuesto se encuentra en función a la persona como tal,



obviando sus propiedades, será un impuesto directo personal; pero si el impuesto se encuentra en función a los bienes materiales que posea una persona, será un impuesto directo real.

2.3. Definición de renta en materia tributaria

Para iniciar con el desarrollo del tema de forma sistemática, es viable esbozar la palabra renta. De acuerdo con Héctor Villegas, existen dos teorías que ayudan a comprender este término, y son las teorías que, en el campo del derecho tributario positivo de los diversos países, han constituido las bases sobre las cuales se mueven los conceptos legales de renta. Las teorías mencionadas por Villegas son las siguientes:

- a) Teoría de la renta-producto. Según esta concepción, sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es, en líneas generales, la siguiente: Capital es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital (...) comparando estos conceptos con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos de dicho árbol produce (...)
- b) Teoría de la renta-incremento patrimonial: Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales como la plusvalía, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc. (Villegas, 1994, p. 533).

De acuerdo con la cita, se puede observar que la primera de las teorías mencionadas por Villegas, denominada renta-producto, se caracteriza por detallar el origen de la renta, y el autor la señala como objetiva, porque ve en la renta el conjunto



de productos obtenidos. La segunda teoría, llamada renta-incremento patrimonial, se enfoca más en el resultado y Villegas la señala como subjetiva, porque lo que interesa es en cuánto incrementa la riqueza del individuo.

Giuliani Fonrouge comenta lo siguiente: “(...) conviene tener presente que la legislación tributaria de todos los países, o de los más importantes al menos, no se ajusta a los conceptos proporcionados por la economía o por el derecho privado al considerar como renta ciertos ingresos o beneficios que para los economistas clásicos serían capital” (Giuliani, 2004, p.786). Interesante lo señalado por el autor, debido a que los sistemas tributarios utilizan un enfoque de renta eminentemente funcional, el autor describe que este enfoque asume formas y contenidos diversos, según la función que se esté llamando a desempeñar.

En ese sentido, Giuliani sigue comentando: “Puede decirse con Gomes de Sousa, que el hecho generador del impuesto a la renta es la disponibilidad económica de una riqueza” (Giuliani, 2004, p.786). Por lo anterior, se puede concluir que el término de renta, con fines tributarios, puede diferir del concepto que las ciencias económicas le han otorgado; sin embargo, la renta puede entenderse como el conjunto de ingresos económicos que forman utilidades o beneficios gracias al rendimiento de una actividad o de un objeto, así como todos los beneficios o incrementos de patrimonio que sean percibidos o devengados por un sujeto en un determinado período de tiempo.

Victor Manuel Pelaez, en su tesis de graduación logra calificar tres grandes grupos de enriquecimiento o renta; estos grupos son, los ingresos que fluyen hacia el sujeto desde terceros, el valor de las actividades consuntivas y las valorizaciones patrimoniales, también llamadas ganancias de capital no realizadas. Pelaez expone:

1. Ingresos que fluyen hacia el sujeto desde terceros:

a) Renta producto: Constituyen el producto que un capital material o inmaterial, estando en explotación, produce o puede producir periódicamente. De acuerdo con esta concepción, renta es la riqueza nueva que produce capital, material o



inmaterial; por su parte este es considerado como la fuente productora de la primera, debiendo presentar la característica de constituir una fuente durable, en el sentido de que la producción de la renta no agota su capacidad para repetir en el futuro ese mismo acto.

b) Ganancia de capital: Se consideran ganancias de capital, las ganancias originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto los bienes no sean objeto de una actividad lucrativa habitual. A diferencia de la característica señalada respecto a las rentas producto, en estos ingresos la fuente productora (el bien que se realiza) agota al producir las posibilidades de proporcionar nuevas ganancias de capital al mismo beneficiario. Cabe agregar que, estrictamente, estas ganancias de capital debieran denominarse ganancias de capital realizadas, ya que normalmente se generan por medio de un lapso de tiempo, se consideran producidas en el momento de la realización del bien, circunstancia que da lugar a problema que más afecta su tratamiento tributario.

2. Valor de las actividades consuntivas del sujeto: Si se entiende que el ingreso económico total del sujeto en un determinado período está dado por el valor del consumo más el incremento del valor del patrimonio, cabe concluir que el valor total de ese consumo debiera considerarse para establecer la renta obtenida en ese período. Sin embargo, debe tenerse presente que se consideran rentas los ingresos que fluyen desde terceros, el valor del consumo de los bienes y servicios adquiridos con esos ingresos sean que hubieran sido recibidos en el período considerado o en períodos anteriores, ya ha sido computado, puesto que la disposición se atiene al momento en que se recibe el poder para satisfacer necesidades económicas y no en aquel en que ese poder se ejercita.

3. Valorizaciones patrimoniales: Este tipo de enriquecimiento se refiere al incremento de valor que en un determinado período experimentan los bienes patrimoniales, sean por causas físicas o sea por razones de carácter económico (Pelaez, 1981, p.6).



De acuerdo con el autor, se pueden identificar tres criterios para definir o identificar la renta; llama la atención que dentro de su clasificación sostiene que un criterio se deriva de ingresos que provienen de terceras personas, en esta clasificación sitúa a las rentas producto y a las ganancias de capital; se pueden diferenciar una de otra por su habitualidad, las rentas producto provienen de la explotación de un capital de forma periódica, mientras que las ganancias de capital provienen de la realización de algún bien patrimonial de forma no habitual.

Otro criterio mencionado por el autor es el valor de las actividades consuntivas por el sujeto, y eso se refiere a que el valor de los consumos de un determinado período más el incremento del valor del patrimonio representarán el ingreso económico del contribuyente. Por último, se encuentran las valorizaciones patrimoniales, que serán el incremento de valor que sufren los bienes patrimoniales del sujeto. Pelaez sigue comentando sobre los criterios utilizados para definir el concepto tributario de renta, y logra exponer tres:

1. Criterio de renta producto: De acuerdo con el criterio considerado, la renta es el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. Según esta definición, los elementos que caracterizan a la renta son los siguientes:

a) Condición de producto de la renta: La renta es un producto o sea una riqueza nueva que la fuente produce (...) desde el punto de vista tributario, la renta es el concepto contable que solo puede referirse a cosas que puedan contarse y medirse exactamente y ser expresadas en un precio en dinero; es decir que se considera que la renta es el medio material para obtener satisfacciones y no las satisfacciones mismas (...)

b) La renta proviene de una fuente durable: La renta es el producto de una fuente. Por una fuente productora se entiende un capital corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero es capaz de suministrar una renta a su poseedor (cosas muebles o inmuebles, capitales, derechos y actividades). Si bien en el transcurso del tiempo casi todas las fuentes se van desgastando, es menester que la fuente



productora de renta sea durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir ese acto productivo sin que se agote.

c) La renta debe ser periódica: Este requisito está ligado a la condición de durable que se exige a la fuente productora. Sin embargo, es importante destacar que no es menester que la periodicidad se concrete en los hechos (es decir que sea real) sino que basta con que sea posible. La periodicidad posible o potencial se presenta cuando la fuente tiene capacidad de volver a repetir el producto, si es nuevamente habilitada para el efecto. Tratándose de bienes corporales, esa capacidad debe ser determinada atendiendo a la naturaleza y al destino de ellos y así el alquiler que produce un inmueble arrendado durante el único mes, es renta, aun cuando antes y después no vuelva a efectuarse ese destino, dado que en virtud de aquellas condiciones pueda volver a originar alquileres si es nuevamente arrendado. Tratándose de producto de actividades, la periodicidad posible se configura cuando la persona tiene una aptitud que le permitiría obtener el mismo producto si nuevamente la ejercitara, como sucede en el caso del médico que a pesar de no ejercer su profesión, incidentalmente presta sus servicios profesionales y cobra honorarios.

d) La fuente debe ser puesta en explotación: Se exige que los poseedores de las fuentes las afecten a los destinos que racionalmente puedan ser considerados como productores de renta. De acuerdo con este requisito que también puede denominarse de habilitación racional de la fuente, no solo quedan excluidos del concepto de renta producto los incrementos de riqueza originados por causas naturales tales como aluvión o accesión, sino que no resultan computables a efectos tributarios los quebrantos resultantes de explotaciones de las que racionalmente, no puedan esperarse beneficios. No obstante las discrepancias que se registran entre algunos autores, es posible concluir que para que se tipifique la renta producto, solo es necesario que la riqueza nueva se agregue al fondo pre existente en forma cierta y estable.



2. Criterio del flujo de riqueza: Este criterio vincula el concepto de renta al flujo de riqueza que opera desde terceros hacia el contribuyente en períodos determinados. En consecuencia, considera renta a todos los ingresos provenientes de terceros que ya se han examinado: renta producto, ganancias de capital e ingresos eventuales. Al exigir que los ingresos fluyan desde terceros hacia el contribuyente, niega la condición de renta a las valorizaciones patrimoniales y a los consumos que aquel que proporciona sin realizar intercambios, como el uso de los bienes durables y la provisión de bienes y servicios de propia producción.

3. Criterio de consumo más incremento neto del patrimonio: Para este criterio algunos autores basan su razonamiento en las teorías económicas que consideran al ingreso como una corriente de satisfacciones y experiencias sociológicas intangibles. Otros autores se fundan partiendo de la idea de que la renta personal es un concepto que solo se relaciona con la posesión y ejercicio de los derechos, definiendo la renta como una suma algebraica del valor del consumo y del valor de lo acumulado entre el principio y el final del período (Pelaez, 1981, p.7).

Muy enriquecedores los comentarios de Pelaez sobre los criterios que se utilizan para definir renta en el campo tributario. Se puede cerrar el análisis concluyendo que la definición tributaria de renta puede diferir del concepto que las ciencias económicas le han otorgado, debido a que, para establecer un concepto tributario de renta es necesario considerar los ingresos que se derivan de productos (habituales), ganancias de capital (no habituales), ingresos extraordinarios y ocasionales, así como el valor de los bienes y los servicios producidos por el contribuyente, en la medida que sean susceptibles de valoración monetaria y valorizaciones patrimoniales.

No obstante a la explicación doctrinaria que aporta Pelaez en su tesis de graduación, se considera que es un tanto complejo la aplicación práctica y la adaptación de los criterios, por parte de las legislaciones. Según comenta Pelaez, la doctrina considera que el criterio de consumo más incremento neto del patrimonio, es el criterio más adecuado para una tributación equitativa, sin embargo, no ha sido adoptado por el



grado de dificultad en su aplicación. En consecuencia, las legislaciones prefieren adoptar los criterios de la renta producto o del flujo de riquezas.

2.4. Definición de impuesto sobre la renta

Una vez definido el concepto de impuesto en forma general, se procede a estudiar el impuesto sobre la renta de una manera más precisa. El Impuesto sobre la Renta, específicamente el de no residentes, es uno de los temas esenciales sobre los que gira la investigación; por lo anterior, es oportuno y necesario desarrollar un apartado exclusivamente con las definiciones que se le ha atribuido por cada especialista.

Luego de comprender el concepto de renta, es viable plantear la siguiente pregunta: ¿qué es el impuesto sobre la renta? Para responder al cuestionamiento, se acudirá primeramente al libro de Fernando Pérez Royo, en donde comenta:

El concepto de renta constituye el objeto del impuesto y el elemento central dentro de la definición de su hecho imponible (...) se entiende por renta la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley (...) puede identificarse la renta con el conjunto de bienes o derechos de contenido económico que se incorpora al patrimonio preexistente de un sujeto, incrementando su valor -ahorro-, o bien permitiendo que, sin merma de dicho patrimonio, su titular acceda al disfrute de bienes y servicios -consumo- (Pérez, 2016, p.85).

De acuerdo con la definición otorgada por el español, el componente primordial de este impuesto será la obtención de ganancias o rendimientos por parte de las personas (sujetos pasivos); particularmente, él conceptualiza a esas ganancias como un conjunto de bienes de carácter económico que se añaden al patrimonio de cada sujeto (contribuyente); esas rentas se pueden destinar al ahorro o el consumo, el primero de ellos buscará incrementar el patrimonio original del contribuyente, mientras que el



segundo le permitirá al contribuyente obtener otros bienes o servicios para que sean disfrutados por este, sin decremento del patrimonio original.

Corresponde, entonces, observar la definición que aporta Enrique Flores Valeriano en su material bibliográfico, en donde se considera lo siguiente:

Es un gravamen personal y directo. Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva. Directo en cuanto se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles (Flores, 1984, p.72).

La definición que otorga el autor contiene elementos muy puntuales, de acuerdo con su análisis, el impuesto sobre la renta es un impuesto clasificado como directo, debido a que grava directamente las utilidades, rentas o beneficios de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria; y su carga difícilmente puede ser trasladada a un tercero.

Gustavo Zavala, en su libro de Cultura Tributaria, explica acerca de las contribuciones sobre la renta y sobre el capital lo siguiente:

Contribuciones sobre la renta: Son contribuciones sobre la renta porque lo que gravan es el ingreso o riqueza en generación, por ejemplo el sueldo que se gana, la renta que cobramos o los honorarios que percibimos.

Contribuciones sobre el capital: Son contribuciones sobre el capital porque gravan la riqueza o el ingreso ya generado y en nuestro poder (Zavala, 2004, p.26)

Zavala, a manera de preámbulo, comenta en su libro *Cultura Tributaria Tópicos Fiscales y Laborales* que el gobierno para atender las necesidades de los gobernados necesita de las contribuciones o impuestos, pero recomienda llamarle contribuciones porque según él, el término contribución engloba a los impuestos, los aportes a la seguridad social, las contribuciones por mejoras y los derechos por el uso de algún



servicio, es decir, las tasas. En función a ello, al impuesto sobre la renta, o llama contribuciones sobre la renta, y le agrega un nombre más, contribuciones sobre el capital. De acuerdo con su texto, las contribuciones sobre la renta gravan los ingresos o las riquezas que se encuentran en proceso de ser generados; mientras que las contribuciones sobre el capital, gravan los ingresos o las riquezas que ya han sido generados. En conclusión, el autor considera que el impuesto sobre la renta (contribuciones sobre la renta y sobre el capital), gravan los ingresos o las riquezas que son generados por los contribuyentes de un determinado Estado.

El maestro mexicano Emilio Margáin, en su documento virtual titulado “Ley del Impuesto sobre la Renta en la Reforma Fiscal”, el cual forma parte de la biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, sostiene lo siguiente acerca del tema:

El impuesto sobre la renta, como impuesto directo, se ha presentado como el símbolo de la justicia fiscal al gravar con mayor precisión la capacidad contributiva de los particulares, a mayor ingreso mayor impuesto. También, se ha considerado como el instrumento indispensable para llevar a cabo una justa distribución de la riqueza, ya que el monto del impuesto se determina conforme a una tarifa progresiva (Margáin, 2002, p.83).

Según Margáin, el impuesto sobre la renta representa justicia fiscal porque grava las manifestaciones de capacidad contributiva que tienen las personas, es decir, si hay capacidad contributiva se estará obligado a tributar. Esto conllevó al razonamiento lógico planteado por el autor: A mayor ingreso, mayor impuesto. Dentro de los comentarios, se puede destacar también la progresividad que debe observarse en la determinación del impuesto, como instrumento necesario para cuidar la distribución de la carga tributaria.

Para concluir y de manera de responder la pregunta planteada anteriormente, de acuerdo con la doctrina tributaria, se puede afirmar que el impuesto sobre la renta es un tributo personal y directo que grava cualquier manifestación de riqueza de las personas



individuales o jurídicas (por eso se dice que es personal); este impuesto no puede trasladar su carga hacia otra persona y grava manifestaciones inmediatas de riquezas (por eso se dice que es directo); vale la pena aclarar que este impuesto no se puede recuperar o resarcir.

El autor guatemalteco, Enrique Fernández Sánchez, en su libro comenta lo siguiente:

El ISR es un impuesto directo que tiene las características siguientes: la unidad contribuyente es el negocio, se grava la renta territorial, el sistema es de carácter cédular, las rentas de capital cuentan con un trato más favorable que las otras fuentes gravables, entre los más relevantes. En cuanto a las tendencias recientes de este impuesto en los años recientes podrían resumirse en: intentos de simplificar el impuesto, una alta dependencia de impuestos mínimos denominados “temporales” y una debilidad en la base del impuesto, la cual se estaría erosionando por el otorgamiento de esquemas preferenciales. Algunas medidas adicionales en el ISR de empresas, como la restricción al reconocimiento de los costos y deducciones en el régimen optativo, y en otros impuestos como las retenciones de IVA, también produjeron incrementos importantes en la recaudación tributaria (Sánchez, 2015, p.96).

El autor más bien aporta los matices del impuesto sobre la renta de acuerdo con la actual normativa guatemalteca, esta situación será estudiada más adelante; sin embargo vale la pena comentar que de acuerdo con el aporte del Fernández, el impuesto sobre la renta se considera un impuesto directo de carácter territorial, es decir, le interesará el territorio en donde se produzca la renta, y no la residencia o lugar de origen del contribuyente; según el autor, actualmente el impuesto sobre la renta ha producido incrementos significativos en la recaudación tributaria; esto gracias a medidas que se han implementado, tales como la restricción para reconocer gastos y costos deducibles.



El Libro I del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en el capítulo de establecimiento general del impuesto, artículo 1 contiene lo siguiente: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro (...) el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas” (Congreso de la República de Guatemala, 2012). La norma guatemalteca establece que el impuesto sobre la renta grava toda obtención de renta por parte de los contribuyentes especificados en la misma ley, está es la definición básica que proporciona la normativa tributaria acerca del impuesto sobre la renta.

2.5. Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta

Enrique Flores Valeriano (como se citó en García Yash, 2015, p.21) considera que: “los caracteres del tributo ordinario del derecho público, y que en consecuencia es de naturaleza directa y personal”; como se explicó anteriormente, al impuesto sobre la renta se le considera un impuesto personal porque no hace abstracción de persona natural o jurídica, y se le considera un impuesto directo porque se hace sumamente difícil que el contribuyente pueda trasladar la carga impositiva a otros contribuyentes.

Pedro Flores Polo (como se citó en García Yash, 2015, p.21) considera que el impuesto directo “varía según la renta o patrimonio del contribuyente, y en consecuencia es de naturaleza estrictamente personal (...)”. Flores Polo, al igual que Flores Valeriano, concluye en la naturaleza personal del impuesto sobre la renta.

No obstante, a que ambos autores coinciden en criterios sobre la naturaleza estrictamente personal del impuesto, al recaer sobre el patrimonio directo de una persona física o de una persona jurídica; con la ayuda de García Yash se concluye que la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta es distinta a la expuesta por la doctrina.

En resumen, se puede afirmar que el impuesto sobre la renta pertenece al derecho público, porque el Estado, por medio del Congreso de la República, tiene la potestad y la



facultad para crearlo, por lo tanto, se convierte en exigible coactivamente a los contribuyentes. Es por ello que Flores Valeriano indicaba que es un tributo ordinario del derecho público. Es oportuno recordar que el derecho público es la parte de un ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre las personas particulares con los distintos órganos que conforman el poder público. También se puede indicar que el derecho público regula las relaciones de supra ordenación y de subordinación entre el Estado y sus habitantes.

2.6. Características del impuesto sobre la renta

Luego de haber analizado al impuesto sobre renta de manera global, se pueden encontrar las siguientes características que identifican al impuesto:

- Es un impuesto directo, porque el sujeto pasivo no puede trasladar su carga tributaria a una tercera persona.
- Es un impuesto que grava manifestaciones inmediatas de riqueza.
- Es un impuesto personal porque se fundamenta en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya sean estas personas individuales o personas jurídicas.
- Es un impuesto que no se puede recuperar o resarcir.
- Es un impuesto que pretende la justicia tributaria al gravar con mayor precisión la capacidad contributiva de los particulares, es decir, a mayor ingreso mayor impuesto.

2.7. Formas del impuesto sobre la renta

A continuación, se explicará con palabras del maestro Villegas los sistemas en que puede imponerse las rentas. Antes, es importante mencionar que, según el autor, en la actualidad los impuestos a las rentas no adoptan una fórmula pura de las que se

analizarán, sin embargo, él considera significativo conocer las distintas formas que en el transcurso del tiempo han suscitado; Villegas comenta lo siguiente:



Las formas de imposición más importantes son las siguientes:

- a) Sistema indicario. Según este sistema se llega a establecer la renta mediante presunciones o indicios, como, por ejemplo, el célebre impuesto francés de las puertas y ventanas, donde la cantidad de estas aperturas en los inmuebles hacía presumir un mayor o menor ingreso del dueño de la casa.
- b) Sistema cedular o analítico. Consiste en distinguir las rentas según su origen (rentas del capital, del trabajo o mixtas). Se trata de un sistema de imposición real, ya que grava las fuentes separadamente con las alícuotas proporcionales, teniendo el inconveniente de que no permite llegar a la totalidad que forman con respecto a determinada persona, no permitiendo -por lo tanto- que se puedan efectuar deducciones personales. El sistema se caracteriza por dividir las rentas en categorías o cédulas según su origen, y en aplicar una alícuota proporcional a cada una de esas rentas.
- c) Sistema global o sintético: A diferencia del anterior, grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen. Este método tiene la desventaja de que al no tener en cuenta el diferente origen de las rentas, las trata a todas en idéntica forma, y ello puede dar lugar a situaciones injustas. Por ejemplo, se considera inequitativo dar el mismo tratamiento impositivo a rentas que derivan del trabajo personal y a rentas que derivan del capital, por cuanto se entiende que estas últimas deben estar más fuertemente gravadas. Este sistema es personal, y en tal sentido tiene algunas ventajas. Así, la alícuota puede ser progresiva y son posibles las deducciones personales.
- d) Sistema mixto. Como un perfeccionamiento de los dos sistemas precedentes, surge esta modalidad de imposición, que viene a ser una combinación de los sistemas cedular y global. Funciona de la siguiente manera: existe un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen. Pero el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe de todas esas categorías es sumado, y en esa forma se obtiene la totalidad de renta



del contribuyente. Este sistema reúne, entonces, las ventajas de los dos anteriores, eliminando las desventajas. Así, puede tenerse en cuenta el origen de la renta para efectuar las deducciones necesarias, y a su vez puede existir progresividad en las alícuotas y deducciones que tengan en cuenta la especial situación personal del contribuyente (por ejemplo, cargas de familia). Esta última forma de imposición es la que adoptan los sistemas tributarios modernos (Villegas, 1994, p.538).

Muy ilustrativas las definiciones aportadas por Héctor Villegas, de acuerdo con su criterio, existen cuatro formas o sistemas de imposición de renta, el primero de ellos es el sistema indicario, que se basa únicamente en rentas presuntas; el segundo es el sistema cedular el cual separa las rentas en categorías de acuerdo con su origen, y cada categoría de renta es gravada de forma separada; la tercera forma es el sistema global, de acuerdo con este criterio, todas las rentas son gravadas de igual manera sin importar su origen, lo cual lo convierte en un sistema injusto.

Por último, se tiene el sistema mixto, el cual obedece a un sistema híbrido entre el sistema cedular y el sistema global; se dice que es un híbrido porque parte de un sistema cedular bastante básico que permite establecer las categorías de renta según su origen, pero luego, el sistema adquiere un carácter más personal, porque reúne todas las sumas de cada categoría de renta de manera de establecer una renta global. Según el autor, la mayoría de las jurisdicciones en el mundo atienden al sistema mixto de imposición de renta, el cual se cree que es un perfeccionamiento de los sistemas cedular y global.

2.8. Marco regulatorio del impuesto sobre la renta en Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 135, contiene los deberes y los derechos cívicos de los guatemaltecos, pero importa en este momento, la literal d) que indica: “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985). La Constitución Política de Guatemala



contiene el deber constitucional que tienen los guatemaltecos de aportar al gasto público para el sostenimiento del Estado, para que este pueda cumplir con sus fines, sin embargo, es preciso que esta contribución no será arbitraria, debe estar contenida en una ley.

Sobre ello, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, tribunal permanente encargado de velar por la defensa del orden constitucional, en sentencia del 31 de julio de 2014, correspondiente al expediente 358-2013, ha considerado lo siguiente:

En el ámbito tributario, los contribuyentes (...) deben cumplir con la obligación de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 135 constitucional, la cual implica el sostenimiento del Estado para el cumplimiento de los fines de este, esa contribución ha dicho esta Corte tiene el carácter de obligatoria y atiende a las potestades del Estado para imponer por sí solo, obligaciones tributarias; mismas que se deben cumplir en la forma prescrita en la ley, que en materia tributaria serán estructuradas de conformidad con el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución (Expediente 358-2013, 2014, p.29).

Interesante la interpretación que le ha dado el Tribunal Constitucional de Guatemala al artículo en mención, vale la pena destacar que la Corte considera que la contribución que indica el artículo, es una contribución de carácter obligatoria, y es por medio de esa obligación que el Estado ejerce su poder de imperio para imponer tributos de manera unilateral; asimismo, la Corte estima que las obligaciones tributarias deben ser estructuradas por medio de una ley, respetando de esa forma el principio de legalidad contenido en la misma Constitución.

En esa misma línea de ideas, el expediente 1898-2012 contiene la sentencia del Tribunal Constitucional, de fecha 11 de julio de 2013 que indica:

Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza



para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas El Estado es el gestor del bien común. Para realizarlo necesita de la obtención de recursos que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y, en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares. En todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, éstos han ejercitado su Poder Tributario, exigiendo a los particulares que les trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los gobernados realicen esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el Estado pueda realizar sus atribuciones (...) Esta Corte ha asentado que los recursos estatales económicos incluyen las contribuciones obligadas que impone el mismo Estado, en ejercicio de la potestad tributaria (Expediente 1898-2012, 2013, p.35)

En la sentencia, la Corte de Constitucionalidad aclara su postura sobre la terminología que la Constitución Política de Guatemala otorga a la contribución que los particulares deben hacer al gasto público. Señala que, contribución, genéricamente, es un término para referirse a los tributos o a los impuestos; sin embargo, la Corte estima que contribución es una forma más diplomática y moderna para expresar la obligatoriedad que tienen los particulares de aportar recursos económicos al Estado, para su sostenimiento y para llevar a cabo la satisfacción de necesidades comunes.

Es importante resaltar lo siguiente: El Tribunal Constitucional guatemalteco explica que el Estado es el único gestor del bien común, y para llevar a cabo esa gestión y ese bien común, necesita, indudablemente, de la obtención de recursos económicos que le permitan desarrollar todas las actividades. La Corte estima que, en la mayoría de los casos, el Estado ha encontrado esa obtención de recursos económicos por medio de



exigir a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Es así como puede concebirse un impuesto que grave las rentas de los contribuyentes.

Durante el año 2012, Guatemala atravesó por una serie de reformas tributarias que pretendían incrementar los ingresos del Estado, y de esa forma solucionar los problemas en la baja de los recursos económicos para financiar el presupuesto público. De acuerdo con el análisis realizado por Mynor Cabrera, consultor de la división de desarrollo económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), desde el período 2008-2011 el gobierno de turno ya había trabajado en la reforma tributaria, a la cual se le denominó propuesta de modernización fiscal; sin embargo, por diversos factores de índole político no se logró obtener la aprobación correspondiente.

Esta propuesta de modernización fiscal fue considerada por el próximo gobierno, y las negociaciones fueron concluidas con éxito a inicios del año 2012, dando como resultado la aprobación de medidas antievasión y las reformas tributarias; estas situaciones fueron aprobadas por medio de dos decretos legislativos, en primer lugar, se aprueban las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, o Ley Anti Evasión 2, Decreto del Congreso de la República número 4-2012, aprobado el 26 de enero de 2012. Posteriormente, se aprueba la Ley de Actualización Tributaria, Decreto del Congreso de la República número 10-2012, aprobado el 16 de febrero de 2012.

En Guatemala, el impuesto sobre la renta se encuentra regulado mediante el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República. Esta ley se encuentra integrada por siete componentes, entre ellos uno que contiene la nueva regulación del impuesto sobre la renta, esta normativa, específicamente, se encuentra vigente desde el año 2013.

La mayor novedad de la ley fue la división de las rentas en distintas categorías, de acuerdo con su origen, con esto se implementó un sistema cedular para la imposición de la renta. El sistema cedular, de acuerdo con la doctrina observada anteriormente, se



refiere a que el contribuyente calcula y paga el impuesto por categorías de rentas de manera independiente; cada categoría tiene su propio hecho generador, su propia tarifa impositiva, su propio sujeto pasivo, su propio período impositivo y su propio régimen de deducciones.

Cada categoría se determina y se liquida en forma diferente y separada. El Libro I de la Ley de Actualización Tributaria categoriza la procedencia de renta en tres grandes rubros, los cuales son los siguientes:

- Rentas de actividades lucrativas
- Rentas del trabajo
- Rentas de capital y ganancias de capital

El consultor del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), José Ricardo Barrientos Quezada, considera que existe una cuarta categoría de renta, esta cuarta categoría contiene las rentas de las personas no residentes en Guatemala. Barrios en su análisis sobre la reforma tributaria guatemalteca comenta:

La nueva ley del ISR contiene una redacción ordenada y sistemática, que facilita su comprensión y cumplimiento. Es moderna porque, entre otras características, contiene normas internacionales, control de precios de transferencia, normas de subcapitalización, conceptos de establecimiento permanente y de residente. Amplía las bases imponibles, gravando ingresos que actualmente no tributan, y amplía el ámbito de aplicación subjetivo, aclarando quiénes son los contribuyentes y los agentes de retención (Barrientos, 2012, p. 11).

En general, se puede afirmar que este nuevo impuesto sobre la renta creó regímenes de renta con tarifas distintas a las anteriores, nombró de una manera más adecuada a los regímenes de tributación y reguló temas que no estaban totalmente cubiertos en la legislación anterior. La norma tributaria introduce un mejor control sobre los costos y gastos deducibles para la depuración de la renta imponible; incorpora normas



para tributación internacional, como son los estudios de precios de transferencia, y reduce los tipos impositivos para las personas no residentes. En síntesis, como indica Barrientos en su documento, es un impuesto sobre la renta más ordenado y sistemático.

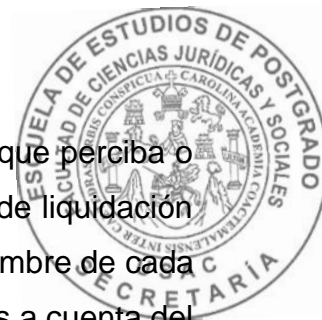
En resumen, a continuación, se presenta la estructura de cada categoría de renta de acuerdo con Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala:

a) Rentas de actividades lucrativas: Esta categoría de renta incluye la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala; la exportación de bienes; la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala; los espectáculos públicos, los subsidios pagados a contribuyentes residentes; las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación; los honorarios de personas sin relación de dependencia.

El hecho generador para esta categoría de renta lo constituye la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas, realizadas de manera habitual u ocasional por personas residentes en Guatemala. Las rentas exentas son: las rentas que obtengan los entes que se destinen exclusivamente a los fines no lucrativos y las rentas de las cooperativas legalmente constituidas. Los sujetos pasivos son los contribuyentes residentes que obtengan rentas afectas, también los agentes de retención que paguen o acrediten rentas a contribuyentes, cuando corresponda. Esta categoría contiene dos regímenes de tributación, los cuales son:

- Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.
- Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

El régimen sobre las utilidades tiene un tipo impositivo del 25% sobre la base imponible, la cual se determina deduciendo de la renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con la ley, y adicionando los costos y gastos para generar rentas exentas. La renta bruta la constituye el conjunto de ingresos



gravados o exentos y los ingresos provenientes de ganancias cambiarias que perciba o devengue el contribuyente durante el período de liquidación. Su período de liquidación definitivo es anual, inicia el uno de enero y culmina el treinta y uno de diciembre de cada año. Las obligaciones de los contribuyentes son: realizar pagos trimestrales a cuenta del impuesto, determinar y liquidar el impuesto en los primeros tres meses del año siguiente, los agentes de retención del IVA y los contribuyentes especiales deben presentar estados financieros auditados, consignar en las facturas "sujeto a pagos trimestrales", efectuar retenciones cuando corresponda, llevar contabilidad completa, elaborar inventarios y presentar existencias cada seis meses.

El régimen opcional simplificado tiene un tipo impositivo escalonado conforme a rangos de renta imponible mensuales percibidos por el contribuyente, los cuales se designan de la siguiente manera: 5% para el rango de Q.0.01 a Q.30,000.00 de renta imponible mensual, y de Q.30,000.01 en adelante, un importe fijo de Q.1,500.00 más el 7% sobre el excedente de Q.30,000.00. La base imponible se determina deduciendo de su renta bruta las rentas exentas. El período de liquidación para este régimen es mensual, el impuesto se liquida y paga por medio de retenciones que efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta. Los contribuyentes pueden solicitar al Administración Tributaria para realizar pagos directos de su impuesto. Las obligaciones de los contribuyentes son: presentar declaración jurada mensual, presentar declaración jurada anual informativa, harán constar en sus facturas si están sujetos a retención o si pagan directamente a la Administración Tributaria.

b) Rentas del trabajo: Esta categoría de renta incluye toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro o fuera de Guatemala. Esto se refiere a los sueldos, bonificaciones, viáticos no sujetos a liquidación, comisiones, aguinaldos.

El hecho generador para este tipo de renta lo constituyen la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, que provenga del trabajo personal prestado en relación



de dependencia por personales individuales residentes en el país. Las rentas exentas son: Las indemnizaciones o pensiones por causa de muerte o incapacidad, la indemnización por tiempo servido, las remuneraciones de diplomáticos y demás representantes oficiales acreditados ante Guatemala, los gastos de representación y viáticos comprobables, aguinaldo y bonificación anual para trabajadores hasta 100% del sueldo ordinario, las pensiones, jubilaciones o montepíos. Los sujetos pasivos son los contribuyentes residentes en el país que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.

El tipo impositivo aplicable a este régimen es el 5% para el rango de Q.0.01 a Q.300,000.00 de renta imponible, y de Q.300,000.01 en adelante, un importe fijo de Q.15,000.00 más el 7% sobre el excedente de Q.300,000.00. La base imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones permitidas. Se entiende como renta bruta, la suma de los ingresos gravados y exentos, y como renta neta, la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas. Las deducciones permitidas son: Mínimo vital de Q.48,000.00; planilla de IVA hasta Q.12,000.00, donaciones que puedan comprobarse hasta el 5% de renta bruta; cuotas al Instituto Guatemalteco Seguridad Social (IGSS) y al Instituto de Previsión Militar (IPM); primas de seguro de vida que no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

El período de liquidación es anual, inicia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año. El impuesto se paga y liquida mediante retención que efectúa el patrono al pagar o acreditar las remuneraciones a los trabajadores en relación de dependencia. Las obligaciones para este régimen son: Presentar declaración jurada anual dentro de los primeros tres meses del año siguiente al período que se está liquidando, y pagar el impuesto cuando no le efectuaron retención, o cuando las retenciones fueron menores a las correspondientes.

d) Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital: En este tipo de renta se circunscriben las rentas de capital inmobiliario (arrendamiento, subarrendamiento, cesión de derechos de bienes inmuebles, cuando no sean del giro habitual), las rentas de capital



mobiliario (intereses, dividendos, arrendamiento, subarrendamiento, cesión de derechos de bienes muebles, cuando no sean del giro habitual) y las rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Son ganancias y pérdidas de capital los resultantes de cualquier transferencia, cesión, compraventa, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, siempre y cuando el giro habitual no sea comerciar con dichos bienes.

El hecho generador lo constituye la generación en el país de las rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie que provengan de elementos patrimoniales. Las rentas exentas son: los subsidios otorgados por el Estado para satisfacer necesidades de salud, vivienda, educación y alimentación; las ganancias de capital derivadas de la enajenación ocasional de bienes inmuebles de uso personal del contribuyente y las demás rentas de capital exentas en otras leyes. Los sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas, residentes en el país que obtengan rentas gravadas.

El tipo impositivo aplicable es del 10% sobre la base imponible; la tarifa para la distribución de dividendos es del 5%; el impuesto se liquida y paga por medio de retenciones, las cuales deberán enterarse a la Administración Tributaria dentro de los primeros diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquél en que se efectuó el pago. Si no se efectuó retención, el contribuyente deberá pagar el impuesto en el mismo plazo descrito anteriormente.

Para finalizar, es importante comentar que el impuesto sobre la renta se considera una buena fuente de ingresos para que el Estado pueda sufragar el gasto público y así cumplir con el bien común exigido por la Constitución Política de la República; de acuerdo con las estadísticas tributarias publicadas en el portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria, el impuesto sobre la renta representó durante el año 2018, el 27% de la recaudación tributaria total del año, y el 38% de la recaudación de impuestos internos.



2.9. Territorialidad del impuesto sobre la renta en Guatemala

El sistema tributario de cada país debe especificar el alcance y la forma para exigir el pago de los tributos a los contribuyentes afectos. De acuerdo con lo analizado en los criterios atributivos de potestad tributaria, en la sección 1.7. de este informe; para el impuesto sobre la renta existe una gran clasificación que se basa precisamente en el alcance y la forma en que los países gravan los hechos generadores de los contribuyentes, y son la renta mundial (domicilio y residencia) y la renta territorial (fuente). Sobre ello, el Dr. Rafal Luna, en su artículo electrónico de la Universidad para la Cooperación Internacional de Costa Rica, comenta:

La mayoría de los países desarrollados aplican el criterio de renta mundial basados en la residencia del contribuyente (o la nacionalidad en el caso de Estados Unidos). Con frecuencia se justifica lo anterior con razonamientos de eficiencia económica así como de la necesidad de que los sistemas tributarios sean neutrales para el logro de tal objetivo. Un sistema tributario debe ser neutral. La neutralidad significa que un sistema tributario no debería influenciar la decisión de los diferentes agentes económicos, sino que la colocación de capitales o la escogencia de las actividades a desarrollar deberían seguir un criterio de eficiencia económica, entendiendo por tal, la colocación o uso de recursos en el lugar y/o actividad donde sean más productivos. Ahora bien, la doctrina clásica distingue entre lo que es la neutralidad en la importación de capitales y la neutralidad en la exportación de capitales. Un sistema de renta territorial se supone que no es neutral (en la exportación de capitales) al atraer recursos económicos de otras jurisdicciones, no porque en ese territorio dichos recursos resulten más eficientes, sino simplemente porque no pagan impuestos. Por tal razón se dice que un sistema de territorialidad o de exención total de rentas extraterritoriales implica una neutralidad en la importación de capitales, dado que no importa de donde o por la razón que provengan, no tributarán en el país (Luna, s.f.)



El criterio del Dr. Luna se basa sobre una consideración económica para cada tipo de renta. Él sostiene que la renta mundial (que considera la residencia y en algunos casos la nacionalidad del contribuyente) se justifica en la necesidad de un sistema tributario neutral, lo que significa que el sistema tributario no debe afectar en la decisión de los particulares sobre dónde colocar sus capitales o en qué lugar desarrollar sus actividades económicas; esta decisión debería basarse más bien en el lugar donde esos capitales o esas actividades económicas sean más productivos. El autor también aclara que existe una diferencia entre la neutralidad en la importación de capitales y la neutralidad en la exportación de capitales. Esto se puede apreciar con la renta territorial, porque se asume que no es neutral al atraer recursos de otros países, sin embargo, también se puede afirmar que la renta territorial represente una neutralidad en la importación de capitales, porque no importa de dónde provengan, no tributarán en el país.

El consultor del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Darío González, por medio del estudio comparado del impuesto sobre la renta en los países miembros del CIAT, comenta:

En materia de tributación, existen los denominados principios de imposición jurisdiccionales a efectos de determinar en qué país se gravarán las ganancias obtenidas por los contribuyentes. En el impuesto bajo análisis, la doctrina distingue entre el criterio objetivo de vinculación del hecho imponible con los criterios subjetivos. La aplicación del primero, basado en la territorialidad de la fuente, da lugar al principio jurisdiccional denominado territorial o de fuente, mientras la aplicación de los criterios subjetivos (nacionalidad, ciudadanía, domicilio, residencia, en forma simple o combinada) dan lugar al principio jurisdiccional de renta mundial. Por el principio de fuente, los países que lo aplican, gravan todas las rentas generadas en su territorio. En cambio, por el de renta mundial los países gravan la renta de sus residentes y/o nacionales, cualquiera hubiera sido el lugar donde obtuvieron los respectivos beneficios (González, 1997, p.9).



Muy clara la explicación de Darío González, al indicar un criterio objetivo que se fundamenta en la territorialidad de la fuente que origina la renta territorial, y un criterio subjetivo que se basa en la nacionalidad y residencia, dando lugar a la renta mundial; también aclara la postura de cada tipo de renta, indicando que la renta territorial gravará la rentas obtenidas en un determinado territorio, mientras que la renta mundial gravará a los residentes de un país, sin importar el territorio donde se generó la renta.

Para el caso de Guatemala, el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 3 define el ámbito de aplicación del impuesto sobre la renta, indicando lo siguiente: “Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido este conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala (Congreso de la República de Guatemala, 2012). De acuerdo con el texto citado, se puede comprobar que la normativa tributaria considera el criterio de territorialidad para la imposición de la renta, es decir, le interesa gravar las rentas generadas dentro del territorio guatemalteco, sin importar la nacionalidad o residencia de los contribuyentes.

Es importante comentar que la norma hace referencia a la definición que la Constitución Política de la República otorga al territorio nacional; para comprender en qué consiste el territorio nacional es imprescindible acudir a la norma fundamental, que en su artículo 142 indica lo siguiente:

De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía sobre: a) El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos; b) La zona contigua al mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el derecho internacional; y, c) Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).



De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se puede indicar que cualquier renta generada dentro de los parámetros establecidos por la Constitución Política de la República, se considera como una renta de fuente guatemalteca.

Para enriquecer el tema, es oportuno comentar el criterio del Tribunal Constitucional de Guatemala, que en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003 y contenida en los expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002 comenta lo siguiente:

(...) se observa la característica de territorialidad de los impuestos que son creados por el Congreso de la República de Guatemala, y no existe en ella discriminación alguna entre nacionales y extranjeros, al no ser el criterio de la nacionalidad del propietario de la empresa el que prevalece como factor preponderante para determinar la imposición (Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002, 2003, sección V de los considerandos).

El expediente mencionado, corresponde a una impugnación promovida contra el prescrito Decreto 99-98, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA); sin embargo, la Corte de Constitucionalidad dejó evidencia sobre su postura de territorialidad en materia de tributos, e hizo énfasis en indicar que el elemento que prevalece en la determinación impositiva no es la nacionalidad del contribuyente, sino que el elemento particular de los impuestos es la territorialidad. También se advierte que esa territorialidad caracteriza a los impuestos que son creados por medio de leyes del Congreso de la República.

En su trabajo de graduación, el contador público y auditor, Lucas Aroldo Ramírez, identifica un ámbito espacial como un elemento esencial del impuesto sobre la renta en Guatemala, sobre este tema comenta lo siguiente:

El elemento espacial o de lugar de realización del hecho imponible está conectado a la territorialidad de la norma tributaria y a la teoría de la pertenencia tributaria, a la que se remite más adelante. Para efectos del impuesto sobre la renta, las rentas se



clasifican según la fuente de origen territorial de donde se obtienen, siendo estas:

a) Rentas de fuente guatemalteca: Constituyen rentas de fuente guatemalteca, todas aquellas generadas dentro del territorio nacional, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de rentas, ya sea de actividades lucrativas, rentas del trabajo y rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital. Respecto al territorio nacional, el inciso a), del artículo 142 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el territorio nacional está integrando por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos. Por lo anterior, cualquier renta generada dentro de este marco se considera como renta de fuente guatemalteca. b) Rentas de fuente no guatemalteca: Las rentas de fuente no guatemalteca, comprende aquellas generadas fuera del territorio nacional, es decir, las que se obtienen en el exterior, por guatemaltecos que realizan algún tipo de actividad lucrativa, mismas que no están afectas al impuesto sobre la renta, debido a que están gravadas en el país de origen. Sin embargo en la literal f, del numeral 1 del artículo 4 de la LAT, indica que los servicios de asesoramiento se consideran rentas de fuente guatemalteca, los prestados desde el exterior, siempre que se utilicen en Guatemala (Ramírez, 2016, p.14).

Muy congruente el punto de vista que plasmó Ramírez en su tesis de grado, él logró identificar dos tipos de rentas, las cuales se clasifican atendiendo el ámbito territorial del impuesto; las rentas pueden ser rentas de fuente guatemalteca o rentas de fuente no guatemalteca. En atención al artículo 3 anteriormente mencionado, las rentas de fuente guatemalteca son todas las rentas que se generan dentro del territorio nacional; y por simple deducción, las rentas de fuente no guatemalteca serán todas las rentas generadas por los guatemaltecos fuera del territorio nacional. La Ley de Actualización Tributaria divide a las rentas de fuente guatemalteca en 3 clases, las rentas de actividades lucrativas, las rentas del trabajo y las rentas de capital.

El Acuerdo Gubernativo 213-2013, que contiene el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 3 establece lo siguiente:



Conforme el artículo 4 de la Ley, se consideran rentas de fuente guatemalteca aquellas generadas por actividades realizadas total o parcialmente en el territorio de la República, con independencia de quienes las obtengan. En el caso de actividades realizadas parcialmente en la República, la renta que se considera de fuente guatemalteca es aquella que corresponde únicamente a las realizadas en el territorio nacional (Presidencia de la República de Guatemala, 2013).

Vale la pena comentar que el reglamento aclara que las actividades que se realizan parcialmente en el territorio guatemalteco se consideran afectas al impuesto sobre la renta, es oportuna la aclaración que hace el reglamento, debido a que la Ley de Actualización Tributaria no menciona el criterio que se debe tomar sobre las actividades que se realizan parcialmente en el país y parcialmente en el extranjero. Asimismo, el reglamento explica que la persona que obtenga la renta será independiente a considerarla como renta de fuente guatemalteca, es decir, a la normativa no le interesará la nacionalidad del contribuyente, sino que el lugar donde se origina la renta, en otras palabras, la fuente de la renta.

Es oportuno el momento para citar el artículo 4, del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que contiene de manera muy general la forma en que se encuentran clasificadas las rentas de fuente guatemalteca:

Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. Rentas de actividades lucrativas: Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad. Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de:

- a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por



medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.

c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.

d) El servicio de transporte de carga y de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes.

e) Los servicios de comunicaciones de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, incluyendo las telecomunicaciones.

f) Los servicios de asesoramiento jurídico, técnico, financiero, administrativo o de otra índole, utilizados en territorio nacional que se presten desde el exterior a toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio residente en el país, así como a establecimientos permanentes de entidades no residentes.

g) Los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala, de artistas y deportistas y de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aún cuando se perciba por persona distinta del organizador del espectáculo, del artista o deportista o deriven indirectamente de esta actuación.

h) La producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.

i) Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.

j) Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o



sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

k) Los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones, oficios y artes, sin relación de dependencia.

2. Rentas del trabajo: Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala. Entre otras, se incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de:

a) El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala.

b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala.

c) Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países.

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

e) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración y



otros consejos u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

3. Rentas de capital y ganancias de capital: Con carácter general son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país.

a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.

b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país, derivados de: i) depósitos de dinero; ii) la inversión de dinero en instrumentos financieros; iii) operaciones y contratos de créditos, tales como la apertura de crédito, el descuento, el crédito documentario o los préstamos de dinero; iv) la tenencia de títulos de crédito tales como los pagarés, las letras de cambio, bonos o los debentures o la tenencia de otros valores, en cualquier caso emitidos físicamente o por medio de anotaciones en cuenta; v) los diferenciales de precio en operaciones de reporto, independientemente de la denominación que le den las partes, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; vi) el arrendamiento financiero, el factoraje, la titularización de activos; vii) cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiamiento, de la inversión de capital o el ahorro.

c) Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala. Se consideran regalías los pagos por el uso, o la concesión de uso de:

I. Derechos de autor y derechos conexos, sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de



imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia.

II. Marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias.

III. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización.

IV. Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas.

V. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos.

VI. Derechos sobre otros activos intangibles.

d) Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala.

e) Las ganancias de capital, cuando se deriven de acciones, títulos o valores emitidos por personas o entidades residentes, de otros bienes muebles distintos de las acciones, títulos o valores, o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala.

f) Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido por bienes inmuebles situados en Guatemala.

g) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala.

h) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional o derechos reales sobre los mismos.

i) Los premios de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares realizados en Guatemala.

j) La incorporación al patrimonio del contribuyente residente, de bienes situados en Guatemala o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala, aún cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y las

adquisiciones a título gratuito que no estén gravadas por otro impuesto directo (Congreso de la República de Guatemala, 2012).



Es importante explicar que el artículo 4, de la Ley de Actualización Tributaria, establece los diferentes conceptos de rentas que se clasifican para cada categoría. Esta clasificación es bastante genérica debido a que las rentas específicas para cada categoría se establecen en sus títulos respectivos. Así se puede indicar que las rentas específicas de actividades lucrativas se encuentran en el artículo 10, las específicas para las rentas de trabajo se ubican en el artículo 68 y las rentas específicas para el rubro de rentas de capital y ganancias se señalan en el artículo 83.

Vale la pena indicar que, según la Corte de Constitucionalidad, el detalle de rentas incluido es el artículo 4 es eminentemente ilustrativo, porque el artículo no genera ninguna obligación tributaria para el contribuyente. A continuación se transcribe la parte conducente de la sentencia de fecha 31 de julio de 2014, contenida en el expediente 358-2013 del Tribunal Constitucional:

De lo anteriormente transcrito, se puede observar que ambas normas regulan supuestos bastante similares, con la diferencia de que el primero lo hace de manera de ilustración (incluso aplicable a los otros regímenes que regula la ley), es decir, dar una mayor claridad en cuanto a qué debe entenderse o qué incluyen las rentas provenientes del trabajo, mientras que el segundo establece los supuestos que hacen nacer la obligación tributaria (hechos generadores) del Impuesto Sobre la Renta, pero únicamente de las rentas provenientes del trabajo prestado en relación de dependencia, y donde expresamente no se incluyen los supuestos contenidos en la literal b) del artículo (4) que impugnan los accionantes.

Por lo tanto, las pensiones, jubilaciones y montepíos que por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala, si bien estén incluidas en la norma impugnada como un tipo de renta de fuente guatemalteca, también debe tomarse en cuenta que no se incluye expresamente como un hecho generador del impuesto, y ese aspecto impide que



surja la obligación tributaria respecto al régimen impositivo del Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, y por ende, en manera alguna puede requerirse o exigirse de parte de ente encargado de la recaudación de los tributos, el cumplimiento de pago alguno.

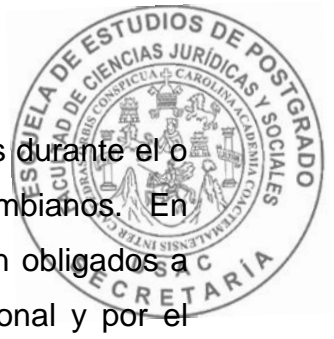
Dicho en otras palabras, las rentas provenientes del pago de pensiones jubilaciones y montepíos, al no estar contempladas como hechos imposables, resultan ser una renta de fuente guatemalteca que no está afecta al régimen de “Renta del Trabajo en Relación de Dependencia” contenido en el Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, es decir, no se encuentran gravadas por el impuesto sobre la renta (Expediente 358-2013, 2014, p.21).

En suma, el artículo 4, de la Ley de Actualización Tributaria únicamente establece las rentas que se consideran de fuente guatemalteca de una forma muy general, sin embargo, en ningún momento activa la obligación tributaria para cada categoría de renta, solamente ilustra qué se debe entender por renta de fuente guatemalteca bajo cualquier categoría de renta.

2.10. Residencia en materia tributaria

El concepto de residencia en materia tributaria es muy importante para un Estado, debido a que la persona que llene las condiciones de residente tendrá ciertas obligaciones tributarias que cumplir. Regularmente los criterios para determinar la residencia tributaria en un determinado territorio se encuentran contenidos en la normativa fiscal del país. De esa forma, Óscar Munévar, en la revista electrónica de derecho fiscal No. 8 de la Universidad Externado de Colombia, comenta:

La residencia fiscal es un criterio de conexión entre la potestad tributaria de un Estado y los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios (...) en Colombia la condición de residente fiscal tiene para los sujetos, como principal consecuencia, el surgimiento de la obligación de tributar por las rentas de fuente



mundial así como por el patrimonio que posea dentro y fuera del país durante el o los periodos gravables en que sean residentes fiscales colombianos. En contraposición, los sujetos considerados no residentes fiscales están obligados a tributar en Colombia exclusivamente por las rentas de fuente nacional y por el patrimonio que posean en el país (Munévar, 2016, p.63).

De acuerdo con el artículo electrónico escrito por Munévar, la condición de residente será el vínculo que une al Estado con los contribuyentes, por medio de la aplicación de la potestad tributaria; lo cual trae consigo una serie de obligaciones tributarias que deberán cumplir los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, es allí donde radica la importancia que tiene la residencia tributaria para el Estado.

Giuseppe Marino (como se citó en Cáceres & Pérez Novaro, p.2) indica acerca del concepto de residencia en materia tributaria:

El concepto de residencia fiscal, se vuelve determinante cuando se intenta individualizar “la fuente” de la renta, por algún criterio que sea un nexo o vincule una determinada actividad productiva con un ordenamiento jurídico territorialmente delimitado, localizando la renta que surge de aquella actividad.

El término de residencia usualmente se encuentra ligado al lugar donde se vive, es decir, al sitio donde se tiene una permanencia estable. Es importante aclarar que el término residencia no es un concepto exclusivo para las implicaciones tributarias, sino que también es analizado por otros segmentos del derecho, por ejemplo, el derecho civil.

Cuando se habla de residencia se hace referencia a un ámbito personal en las normas tributarias, para el caso de Guatemala, el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, expone lo siguiente: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país” (Congreso de la República de Guatemala, 2012).



El subrayado es propio y se elaboró a propósito para hacer notar la distinción entre los tipos de contribuyentes que reconoce la normativa tributaria. Por una parte, los residentes y por otra los no residentes. A continuación, un análisis sobre cada uno de ellos.

a) Residentes

De acuerdo con el *Diccionario del Español Jurídico* de la Real Academia Española, residente es: “Extranjero que se encuentra en España y es titular de una autorización para residir” (Real Academia Española, 2016). Asimismo, el diccionario de la lengua española ha definido residir de la siguiente forma: “Estar establecido en un lugar” (Real Academia Española, 2018); en conclusión, residente es la persona extranjera que se encuentra establecida en un determinado territorio distinto a su país natal, y en algunos casos deberá solicitar un permiso especial para permanecer en dicho territorio.

Para el caso de Guatemala, el Código Civil, Decreto-Ley 106 en su capítulo III regula el domicilio, sin embargo, no tiene una definición clara de lo que debe comprenderse como residente, los artículos 32 y 33 establecen lo siguiente:

Artículo 32. El domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con ánimo de permanecer en él. Artículo 33. Se presume el ánimo de permanecer, por la residencia continua durante un año en el lugar. Cesará la presunción anterior si se comprobare que la residencia es accidental o que se tiene en otra parte. (Jefe del Gobierno de la República, 1963).

Desde el punto de vista civil, la residencia en Guatemala puede entenderse como la permanencia en algún sector del país (departamento, municipio o lugar de habitación); sin embargo, interesará la residencia desde el punto de vista tributario. Para ello, es



necesario observar lo que menciona el artículo 6 de la Ley de Actualización Tributaria sobre los conceptos de residente:

Se considera residente para efectos tributarios:

1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca en territorio nacional más de ciento ochenta y tres (183) días durante el año calendario, entendido este como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre, aún cuando no sea de forma continua.

b) Que su centro de intereses económicos se ubique en Guatemala, salvo que el contribuyente acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país.

2. También se consideran residentes:

a) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático ni consular.

b) Las personas de nacionalidad guatemalteca que tengan su residencia habitual en el extranjero, en virtud de ser funcionarios o empleados de entidades privadas por menos de ciento ochenta y tres días (183) durante el año calendario, entendido este como el período comprendido entre el uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre.

c) Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala, que desempeñen su trabajo en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o bien se trate de cargos oficiales de gobiernos extranjeros, cuando no exista reciprocidad.



3. Se consideran residentes en territorio nacional las personas jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, que cumplan con cualquiera de las situaciones siguientes:

- a) Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
- b) Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio nacional.

A estos efectos, se entiende que una persona jurídica, ente o patrimonio que se especifique en este libro, tiene su sede de dirección efectiva en territorio nacional, cuando en él se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Algo que vale la pena comentar acerca del artículo anterior, es que la residencia determinada será solamente para fines tributarios, lo cual no tendrá nada que ver con la situación migratoria de la persona. Otra situación para aclarar es que la actual normativa del impuesto sobre la renta ya no considera el domicilio de las personas, sino que en lugar de ello considera la residencia. Lo importante es que la misma ley establece los requisitos que se deben observar para determinar si una persona es residente o no.

Una debilidad que se puede observar en la normativa es que no establece que debe entenderse por centro de intereses económicos, lo cual puede interpretarse con mucha subjetividad, sin embargo, se considera que, al probar con certificado expedido de la autoridad tributaria del otro país, se estaría cumpliendo con lo requerido por la norma.

Por último, se considera de suma importancia establecer la residencia tributaria de una persona, porque de esa calificación dependerá si tributa conforme a las tarifas del impuesto sobre la renta para residentes, o bien, tributará de acuerdo con las tarifas establecidas para las personas no residentes. Asimismo, según el criterio del contador público y auditor Oscar Chile Monroy, se debe tomar en cuenta que una entidad pueda no estar domiciliada en Guatemala, pero si se tipifica dentro de las características indicadas en el artículo 6, de la Ley de Actualización Tributaria, deberá tributar respetando los regímenes establecidos para los contribuyentes residentes en el país. Por último, es



imperativo comentar que la determinación de la obligación tributaria para los residentes se hace en función a la base imponible aplicando el tipo impositivo que corresponda.

b) No residentes

Con un pequeño análisis, se puede concretar que un no residente es aquella persona que no reside en el país, o bien, todo aquel que no se encuentra tipificado como residente, sin embargo, vale la pena analizar con más precisión el tema de no residentes. Para efectos migratorios, y de acuerdo con los artículos 14 y 15 del Decreto 95-98 del Congreso de la República, Ley de Migración, se consideran no residentes a las personas extranjeras que ingresan al país sin propósito de inmigración o residencia y que tengan una permanencia limitada; la norma migratoria los clasifica en personas de tránsito y turistas o visitantes.

Para efectos tributarios, y de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, se consideran no residentes a todas las personas que no cumplan con las condiciones de residente establecidas en el artículo 6 de la citada ley.

Derivado de ello, se puede indicar que para efectos tributarios serán no residentes las personas que reúnan las siguientes condiciones:

- Que permanezcan ciento ochenta y tres (183) días o menos durante un año calendario, en el territorio nacional, aun cuando no sea de forma continua;
- Que su centro de interés económico se ubique en otro país fuera de Guatemala;
- Que tengan residencia o domicilio fiscal acreditada en otro país, y se pueda comprobar mediante el certificado expedido por las autoridades tributarias de dicho país;
- Las personas de nacionalidad guatemalteca, que tengan su residencia habitual en el extranjero, siempre y cuando no sean miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares guatemaltecas, ni sean titulares de cargo o empleo oficial del Estado guatemalteco; y,



- Las personas de nacionalidad extranjera que tengan su residencia en Guatemala y desempeñen trabajos en relación de dependencia en misiones diplomáticas, oficinas consulares o cargos oficiales de gobiernos extranjeros, siempre y cuando exista reciprocidad.

Además, se consideran no residentes en Guatemala, a las personas jurídicas, entes o patrimonios que cumplan con cualquiera de las siguientes situaciones:

- Que no se hayan constituido conforme las leyes de la República de Guatemala;
- Que tengan su domicilio social o fiscal en otro país fuera de Guatemala; y
- Que tengan su sede de dirección efectiva en el extranjero.

Es oportuno señalar, que en el ámbito personal analizado en el artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, indica que no importa si los contribuyentes sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Por ende, las personas no residentes están afectas al impuesto sobre la renta siempre y cuando activen el hecho generador previsto en la normativa, es decir, cuando obtengan rentas dentro del territorio nacional, o que tengan su origen en territorio guatemalteco.

Asimismo, es importante aclarar que la obligación tributaria de los no residentes se determina en función a una estimación directa, considerando si tiene o no establecimiento permanente. Los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente determinan la obligación tributaria sobre una base conocida, siendo éstos, los montos efectivamente pagados o acreditados en cuenta bancaria, originados por la realización actividades lucrativas en Guatemala, y se aplican directamente los tipos impositivos establecidos en el artículo 104, de la Ley de Actualización Tributaria. Sin embargo, para las personas no residentes con establecimiento permanente, se determina de conformidad con las disposiciones aplicables a los contribuyentes residentes.



2.11. Concepto de establecimiento permanente

Un tema muy entrelazado a la residencia tributaria es la figura de establecimiento permanente. A manera de introducción, es importante comentar que esta figura nace, según explica López Rodríguez en su tesis de posgrado, como consecuencia de la necesidad de crear normas internacionales que regulen la doble tributación, la que ocurre cuando dos Estados gravan la misma fuente con dos o más impuestos. El término establecimiento permanente se ha utilizado desde la finalización de la Primera Guerra Mundial, y actualmente el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), contiene la expresión de establecimiento permanente con fines tributarios.

Para el caso de Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria, introduce por primera vez en el ordenamiento jurídico tributario nacional una regulación para el establecimiento permanente; la norma menciona las situaciones sobre las cuales se considera la existencia de un establecimiento permanente, sin embargo no aporta una definición específica de la figura. Por lo cual, se tomará de referencia documentos de distintos autores. En ese sentido, el abogado español Carlos García-Olías Jiménez (como se citó en López, 2014, p.7) define al establecimiento permanente de la siguiente manera: “Una pieza esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales”.

El artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) indica: “A efectos del presente Convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010, p.24).

En su obra *Fascículos sobre Derecho Tributario*, el Dr. Edgar Medoza define al establecimiento permanente de la siguiente manera:



Figura creada por el derecho tributario internacional para crear obligaciones materiales y formales de personas que operan en otro Estado. Fundaciones de interés privado: Entidades que operan en algunos países y que gozan de ciertos beneficios fiscales, que son constituidos por patrimonios para propósitos determinados (Mendoza, 2014, p.438).

Héctor Villegas, en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, presenta la siguiente definición para el término establecimiento permanente:

Se entiende por “establecimiento permanente” (o estable) el emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero (...) suele considerarse que son “establecimientos permanentes” las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc., pero no las construcciones de almacenamiento, los establecimientos de publicidad o investigación científica, las oficinas de intermediarios o comisionistas independientes, etc. (Villegas, 1994, p.485).

Considerando las definiciones anteriores, se puede afirmar que establecimiento permanente en materia tributaria es el sitio o lugar donde se realizan actividades económicas de forma más o menos recurrente o habitual y por medio de tales actividades se espera obtener una renta. Es importante complementar el tema, indicando que cada Estado tiene la potestad tributaria sobre el lugar donde se lleve a cabo las actividades económicas de manera permanente, las cuales generarán renta afecta a impuestos. Definitivamente, esta situación dependerá de la legislación tributaria de cada país, porque el efecto que debería buscar el establecimiento permanente es precisamente evitar la doble imposición internacional.

El artículo 7 de la Ley de Actualización Tributaria establece lo que debe entenderse cuando una persona individual o jurídica opera con establecimiento permanente:



Concepto de establecimiento permanente. Se entiende que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio que se especifica en este libro, opera con establecimiento permanente en Guatemala, cuando:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades.

La definición del apartado anterior, comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección.
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Los almacenes, las tiendas u otros establecimientos.
- g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.
- h) Las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales.

2. Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con éstos, pero solo si la duración de esa obra, proyecto o actividades de supervisión exceden de seis (6) meses.

3. No obstante lo dispuesto en los numerales 1 y 2 de este artículo, cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente, se considera que este tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa; o,
- b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente.



4. Se considera que, salvo con relación al reaseguro y refianzamiento, una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él por medio de una persona residente en Guatemala.

5. Se considera que existe un establecimiento permanente cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre este y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes.

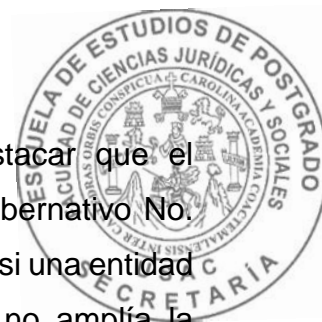
6. No se considera que existe establecimiento permanente en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

La regulación de establecimiento permanente que indica la Ley de Actualización Tributaria difiere de alguna forma del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Dr. Edgar Mendoza subraya:

El concepto de establecimiento permanente que acoge nuestra legislación es una adaptación del Modelo de Convenio Tributario de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) del 2001, el cual fue elaborado para países en vías de desarrollo, como el caso de Guatemala (Mendoza, 2014, p.136).

De acuerdo con los comentarios de Chile Monroy, es importante definir para cada persona individual o jurídica, si conforme a los parámetros indicados en la norma tributaria, se ubica en alguna característica de establecimiento permanente en Guatemala, si ese fuera el caso, las rentas que obtenga tendrían que tributar conforme a

las tarifas y categorías de una persona residente. Vale la pena destacar que el Reglamento del Libro I de la ley de Actualización Tributaria, Acuerdo Gubernativo No. 213-2013, en su artículo 6 aclara lo que debe considerarse para determinar si una entidad financiera califica con establecimiento permanente o no, sin embargo, no amplía la calificación para las demás entidades.



CAPÍTULO III

Los contratos internacionales de servicios y el Impuesto sobre la Renta en Guatemala



3.1. Los contratos internacionales de servicios

Es imperativo iniciar el capítulo explicando que los contratos de servicios y los contratos en general, no son objeto de estudio del derecho tributario, son de naturaleza eminentemente civil; sin embargo, en el momento de realizarlos activan el hecho generador de un impuesto, lo cual si es objeto de la rama tributaria. Por lo anterior, para el caso de Guatemala, los contratos se encuentran regulados en el Código Civil, Decreto Ley No. 106. Al respecto, el artículo 1,517 indica lo siguiente: “Hay contrato cuando dos o más personas convienen en crear, modificar o extinguir una obligación” (Jefe del Gobierno de la República, 1963). Al entrar a analizar el artículo se observa que el concepto de contrato es un término muy amplio, sin embargo, es importante aclarar que un contrato en todos los casos será un acuerdo de voluntades entre dos o más partes, y no debe confundirse con el documento en donde se hizo constar.

El *Diccionario del Español Jurídico* de la Real Academia Española define el término contrato con las siguientes palabras: “Pacto o convenio, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas. Documento que recoge las condiciones de este pacto o convenio” (Real Academia Española, 2016). La definición que otorga el diccionario jurídico mencionado logra identificar dos acepciones para la palabra contrato, la primera acepción es el convenio que se realiza entre dos o más partes, que puede ser oral o escrito; la segunda acepción es precisamente el documento que contiene las condiciones del convenio, cuando se trata de un contrato escrito.

En ese orden de ideas, y con el fin de enriquecer el tema investigado, se cita a Juan Pablo Gramajo quien en su Código Civil comentando y anotado, expone lo siguiente:



(...) considerar que un contrato es lo mismo que documento, o que solo existe contrato cuando consta por escrito: pero, al observar lo regulado en los artículos 1518, 1574 al 1578 de este Código y 671 del Código de Comercio, queda claro que el contrato y su medio de prueba no son la misma cosa (...) desde luego que el medio escrito da mayor certeza jurídica, pero no por ello desconocerse la validez legal del contrato perfeccionado verbalmente, y de otros medios de prueba admitidos por la legislación procesal (Gramajo Castro, 2012, p.617).

De acuerdo con el criterio de Gramajo, es importante distinguir la diferencia entre un contrato (como un acuerdo de voluntades) y el documento que contiene ese acuerdo de voluntades (medio de prueba), es improcedente afirmar que no existe contrato sin un medio escrito que lo prueba, porque bien indica Gramajo, un contrato puede perfeccionarse de forma verbal; sin embargo, el medio escrito dará mayor certeza jurídica a lo convenido por las partes, pero no limita su uso. Para complementar lo antes expuesto por Gramajo, el artículo 671 del Código de Comercio de Guatemala contiene la regulación siguiente:

Los contratos de comercio, no están sujetos, para su validez, a formalidades especiales. Cualesquiera que sean la forma y el idioma en que se celebren, las partes quedarán obligadas de la manera y en los términos que aparezca que quisieron obligarse. Los contratos celebrados en el territorio guatemalteco y que hayan de surtir efectos en el mismo, se extenderán en el idioma español. Se exceptúan de esta disposición los contratos que, de acuerdo con la ley, requieran formas o solemnidades especiales (Congreso de la República de Guatemala, 1970).

En términos generales se puede afirmar que, un contrato es un acuerdo de voluntades, usualmente plasmado en un documento escrito, en el que dos o más partes se obligan mutuamente a cumplir y respetar las condiciones pactadas. Por medio de un contrato se crean derechos y obligaciones a las personas que lo suscriben. Es preciso indicar que un contrato no necesariamente debe ser escrito, puede ser oral, sin embargo



se considera que un contrato escrito (documento) tendrá más medios probatorios que un contrato verbal.

Una vez definido el término contrato de manera general, es oportuno analizar los contratos de servicios, para lo cual se transcribe la definición que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su material bibliográfico denominado “Introducción a Impuestos Internacionales”, le asigna a este tipo de contratos:

El contrato de prestación de servicios profesionales es un contrato en virtud del cual una persona llamada profesional o profesor se obliga a prestar un servicio técnico a favor de otra llamada cliente, a cambio de una retribución llamada honorario. Como en todo contrato, debe existir un acuerdo de voluntades y, en relación con este contrato, el acuerdo debe ser para la realización de ciertos actos de carácter técnico y el pago de una remuneración por parte del cliente, que toma el nombre de honorario. De manera de exteriorización o socialización del consentimiento en este contrato es libre, no impuesta; por lo tanto, puede manifestarse en forma expresa o tácita (Colegio de Contadores Públicos de México, 2006, p.118).

La cita anterior aporta una idea más precisa a la investigación sobre los contratos de servicios; según indican los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en los contratos de servicios profesionales intervienen dos partes, una denominada profesional quien prestará el servicio técnico; y otra llamada cliente y será quien reciba el servicio, y en pago dará una suma de dinero acordada llamada honorario. Vale la pena comentar el contrato de servicios siempre será un acuerdo de voluntades, pero para este caso en específico, el acuerdo de voluntades será la realización de determinados actos técnicos, que en ocasiones por la especialización del servicio, pueden ser desarrollados por personas no residentes en el territorio del cliente.

Juan Luis Colaiacovo en su libro titulado Negociación y Contratación Internacional explica que el sistema económico internacional ha evolucionado en las últimas décadas, esto debido en gran parte al progreso de los medios de transporte y comunicación, lo cual



ha generado acercamiento entre los espacios geográficos y el desarrollo de nuevas tecnologías para el intercambio entre países. El autor sostiene:

Así hay una relación indisoluble entre la negociación y la contratación, y son operaciones o procesos complementarios. Entre otras palabras son partes de un mismo proceso que comprendería: a) preparación para la negociación; b) implementación de la negociación; c) elaboración del contrato; d) implementación del contrato. Un proceso de negociación-contratación bien llevado concluye con un cumplimiento integral de los términos pactados en el contrato (...) el término “contrato” se aplicaría, de manera amplia, a diversas modalidades de relacionamiento económico entre los participantes de transacciones económicas internacionales, debiendo la elaboración de ese instrumento obedecer a ciertos criterios que buscan fundamentalmente formalizar, estipular y resguardar derechos y obligaciones que emanen de un proceso de negociación. Existiría así un conjunto de contratos “típicos” que reflejarían ciertas modalidades de negociación, y otros que serían menos típicos ya que mostrarían situaciones más complejas y menos usuales, combinando inclusive figuras típicas (Colaiacovo, 2015, p.140).

Resulta interesante el punto de vista del autor al indicar que un buen proceso de negociación termina con el cumplimiento de todos los términos convenidos en el contrato respectivo; precisamente ese será el objetivo del contrato, plasmar y formalizar los derechos y obligaciones que surjan del proceso de negociación. Colaiacovo, en otras páginas de su obra explica que, los procesos de negociación pueden variar de un país a otro, dependiendo de las culturas. La mayoría de los contratos cubren determinados tipos de transacciones, pero parten de un modelo de contrato, sobre el cual se van negociando la redacción de cada una de las cláusulas, estas negociaciones se llevan a cabo con la participación de equipos profesionales apoyados por asesores legales, financieros, entre otros.

En resumen, se puede indicar que un contrato internacional de servicios, o contrato internacional de prestación de servicios como otros autores prefieren llamarle, es un



acuerdo de voluntades que busca regular las relaciones comerciales en la prestación de un determinado servicio, entre una parte que presta los servicios (llamada profesional o prestador) y otra que lo recibe (llamada cliente), las partes se encuentran situadas en distintas jurisdicciones. Estos contratos internacionales se pueden elaborar de un contrato base sobre el cual se van negociando algunas condiciones particulares. Los aspectos más importantes del contrato deberán ser los siguientes: Duración, forma de pago, gastos, obligaciones del prestador, obligaciones del cliente, leyes aplicables, impuestos, jurisdicciones competentes, confidencialidad, entre otros.

Generalmente en la contratación de servicios internacionales, la retención de impuestos es un elemento para considerar en la negociación inicial. Este tema es la esencia del problema investigado, por lo cual se entrará a conocer cada uno de los temas pertinentes.

3.2. Definición del término “*gross up*” dentro de los contratos internacionales

Previo a iniciar con el análisis correspondiente, es importante comprender a que se refiere la cláusula denominada “*gross up clause*” incluida en los contratos internacionales. En primer lugar, el término “*gross up*” es un término en idioma inglés que no tiene una traducción oficial al idioma español. De acuerdo con el contexto en que es utilizado el término, las traducciones técnicas más adecuadas serían las siguientes: Incremento que se realiza a una base bruta o acrecentamiento de una renta bruta. En ese sentido, se puede indicar que “*gross up*” es un método por el cual se busca calcular el monto de los impuestos que se deberán pagar sobre un importe bruto, de manera de obtener un nuevo importe bruto tributable sobre el cual se pagarán los impuestos correspondientes y se cumplirá con el importe acordado con el proveedor del servicio.

El peruano Deyby Fernández Arámbulo, en su artículo web titulado “Tribunal Fiscal: “*Gross up*” de Impuesto a la Renta” comenta:



El “gross up” es el mecanismo o procedimiento que permite a la empresa o persona natural no domiciliada de determinado país a obtener la contraprestación deseada sin que se vea afectado económicamente por el Impuesto a la Renta que le podría imponer el país de la fuente donde realiza sus actividades y a su vez obliga a la otra parte contratante, domiciliada en determinado país (país de la fuente), asumir el costo fiscal correspondiente. De esta forma, el obligado a pagar el Impuesto a la Renta vía retención, es quien asume financieramente dicho concepto y el no domiciliado obtiene el monto exacto y pactado contractualmente sin que se reduzca sus ingresos por aplicación de una retención del Impuesto a la Renta (Fernández, s.f.).

Muy clara la explicación que aporta Fernández Arámbulo sobre el tema en el artículo web; el autor al indicar que el “*gross up*” es un procedimiento por medio del cual la persona no residente en determinado país (extranjero) obtiene el pago de sus servicios sin ser afectado por los impuestos que debería tributar en esa jurisdicción, se puede comprender que el obligado a asumir el costo económico de los impuestos será el contratante de los servicios, es decir, la persona local. Bajo este esquema se cumplen con dos objetivos, primeramente pagar al proveedor extranjero el monto pactado contractualmente de los servicios, sin afectar sus ingresos por temas de impuestos, y cumplir con una obligación de índole fiscal.

En su libro sobre derecho tributario, el Dr. Edgar Mendoza comenta lo siguiente acerca del término “*gross up*”:

En la vida real, el prestador de servicios no domiciliado y sin establecimiento permanente, negociará que su pago sea neto de impuestos, corriendo a cargo de dicho impuesto la parte contratante domiciliada en Guatemala. En la práctica contable, la absorción de impuestos por parte de la contratante se denomina “*gross up*”, que básicamente es una fórmula matemática que se utiliza para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente no residente conforme a la ley, y por otro lado para cumplir con el pago pactado, especialmente



por servicios especializados, sin los cuales no se podría conservar o generar la fuente de las rentas (Mendoza, 2014, p.180).

El Dr. Mendoza concibe el término “*gross up*” como una fórmula matemática que se utiliza para incrementar al valor de los servicios prestados, los impuestos que le corresponden tributar a la persona no residente (prestador del servicio), de tal forma que se pueda cumplir con el pago acordado y con entregar el impuesto determinado al Estado.

De acuerdo con las definiciones antes expuestas, se puede afirmar que el término en idioma inglés “*gross up*” se refiere al incremento de valor que se realiza a una base bruta, de manera de determinar una nueva base que incluya los impuestos correspondientes; la finalidad de esta operación es honrar el pago convenido previamente con el prestador del servicio y cumplir con las obligaciones tributarias impuestas en la jurisdicción donde se realiza la actividad económica. En muchos casos, este incremento de valor a los servicios no es aceptado por el proveedor, por diversas causas; pero principalmente por temas de gastos adicionales que se pueden presentar en el momento de incluir en la factura del servicio, la porción del incremento, es decir, el denominado “*gross up*”; incrementar esta porción puede desnivelar los precios acordados, porque el proveedor podría incurrir en pago de impuestos adicionales en su país.

Por esa razón, en el marco de las relaciones comerciales internacionales que se celebran, es usual que el proveedor extranjero convenga que cada parte asuma los impuestos que debe pagar en sus respectivos países, para recibir el valor de sus servicios de manera íntegra, y traslada al contratante el costo fiscal de la retención correspondiente.



3.3. Análisis jurídico de la cláusula denominada “*gross up clause*” en los contratos internacionales de servicios

De acuerdo con lo analizado anteriormente, en los contratos internacionales es usual incluir una cláusula denominada “*gross up clause*”, la cual establece que el pago al proveedor extranjero será realizado neto de impuestos, corriendo a cuenta del comprador el pago dichos impuestos. Una traducción adecuada para el término “*gross up clause*” puede ser: Cláusula de pagos sin retención de impuestos o libre de impuestos. Es oportuno comentar que la cláusula “*gross up clause*” proviene de ordenamientos jurídicos extranjeros que han aceptado implementar prácticas internacionales en materia de comercio internacional para evitar la doble o múltiple tributación.

El colombiano Héctor Mauricio Medina, en su análisis sobre las cláusulas usadas en los contratos internacionales opina lo siguiente:

En virtud de las primeras -*gross up*-, las partes en un contrato internacional se comprometen a que todos los pagos se efectuarán sin practicar los descuentos de impuestos que se deban realizar en el país en donde se origina el pago. En otros términos, que el pagador de la obligación asumirá los impuestos que se causen en su país, así estos correspondan a la otra parte. Un ejemplo sirve para ilustrar la situación: Si en virtud del contrato internacional un comerciante colombiano debe realizar un pago al exterior de US\$10.000.00 por concepto de regalías por el uso de una marca, el cual según las normas tributarias causa una retención del 33% del valor del giro, el comerciante deberá pagar los US\$10.000.00 sin ningún descuento y asumir la retención correspondiente. Como se observa, la cláusula afecta directamente la utilidad o ganancia de los contratantes (Medina, 2016).

De acuerdo con las ideas de Héctor Medina, el término “*gross up clause*” es un término altamente reconocido en los negocios internacionales y es utilizado en los contratos para que los pagos al proveedor extranjero se realicen de forma íntegra, es decir, sin ninguna retención de impuestos. Esta cláusula libera al proveedor extranjero de



la carga impositiva, sin embargo, obliga al comprador a tener que absorber el impuesto. Es decir que el comprador local se compromete a pagar los impuestos que legalmente le corresponderían pagar al proveedor extranjero.

En ese orden de ideas, la finalidad de la cláusula “gross up clause” es evitar la doble imposición que puede generarse al prestador del servicio, por tener que tributar en su país de domicilio y en el país donde generó la fuente. Es por esa razón que en la cláusula se conviene que cada parte asumirá los impuestos que corresponden en sus países sin importar quien activó el hecho generador

Entrando al ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, el artículo 15 del Código Tributario establece la preeminencia que tiene la obligación legal sobre una obligación contractual, e indica lo siguiente:

Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes. Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrá, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos (...) (Congreso de la República de Guatemala, 1991).

En ese sentido, el Código Tributario de Guatemala establece que los convenios firmados entre particulares (en este caso entre una persona local y una persona extranjera), no pueden oponerse a la regulación interna, ni tampoco pueden alterar la calidad del sujeto pasivo. La norma previó una salvedad para los casos en que la ley tributaria expresamente autoriza o reconozca los efectos que pueda tener el convenio. Para el tema en estudio, el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que contiene la regulación del impuesto sobre la renta para Guatemala, guarda silencio en relación con el tema de los contratos suscritos con proveedores no residentes en el país. Únicamente



contiene el régimen de impuesto aplicable a las personas no residentes, cuestión que se analiza más adelante.

Por ende a lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con el artículo citado, se puede concluir que las cláusulas acordadas en un contrato internacional de servicios, entre ellas la cláusula de pago sin retención de impuestos, no puede contrariar la regulación tributaria interna, ni tampoco puede alterar la calidad del sujeto pasivo del impuesto. Como se analizará en el próximo apartado, el sujeto pasivo del régimen de tributación de personas no residentes, se encuentra taxativamente delimitado en un contribuyente y en un sujeto de retención.

Para cerrar el análisis, se determina que la cláusula *“gross up clause”* en los contratos internacionales busca crear un tipo de sustituto tributario para el no residente en Guatemala, es decir, busca reemplazar o sustituir al contribuyente y en su lugar colocar a otra persona que sería la obligada ante el Estado como que si hubiera incurrido en el acto generador. Es importante comentar que la figura de sustituto tributario existe en la doctrina tributaria; sin embargo, para el caso de Guatemala, no se encuentra regulada.

En conclusión, los términos pactados en un contrato internacional con un proveedor extranjero, no podrán contravenir con las regulaciones incluidas en las normas tributarias internas, debido a la preeminencia que el Código Tributario les otorga a las obligaciones legales sobre las obligaciones contractuales. Por lo anterior, se estima que la cláusula *“gross up clause”* no puede utilizarse como un medio de respaldo para que el sujeto pasivo responsable (comprador) asuma el impuesto que le correspondería pagar al sujeto pasivo contribuyente (prestador del servicio). Sin embargo, existen otros aspectos por analizar, que darán mayor certeza jurídica al tema investigado, por de pronto, se considera que las cláusulas negociadas en un contrato internacional no pueden ser usadas como medios o documentos que regulen la absorción de impuestos a contribuyentes no residentes por parte del comprador de servicios.



3.4. El impuesto sobre la renta aplicable a personas no residentes en Guatemala

De acuerdo con lo analizado en el capítulo II, es importante entender que para efectos tributarios y de acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, los no residentes son las personas que no cumplen con lo estipulado en el artículo 6 de la normativa tributaria. Lo anterior significa que, la norma establece los parámetros necesarios para considerar a una persona como residente, y las personas que se encuentran fuera de esas condiciones, o que no cumplan los requerimientos legales, serán las personas que la ley considera como no residentes.

También se necesario y oportuno aclarar que por la territorialidad que impera en el impuesto sobre la renta guatemalteco, las personas no residentes estarán afectas al impuesto, toda vez activen el hecho generador previsto en la ley correspondiente. En ese orden de ideas, se procede a citar el artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual indica lo siguiente:

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Como se comentó en capítulos anteriores, una de las principales novedades de esta norma tributaria, que incluye al impuesto sobre la renta, es precisamente la división de las rentas en distintas categorías, con lo cual se está configurando un sistema de imposición de tipo cedular. Vale la pena resaltar las últimas líneas del artículo citado, referente a las rentas de los contribuyentes no residentes; la norma establece que las



rentas generadas por los no residentes dentro del territorio nacional serán gravadas de acuerdo con las categorías especificadas y por las disposiciones que contiene el título V del Libro I de la Ley. El título V de la ley contiene todo lo referente a las rentas de los no residentes, el cual será analizado a continuación.

3.4.1. Hecho generador de las rentas de no residentes

Como se indicó en el párrafo anterior, el título V del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, contiene lo referente a las rentas de las personas no residentes en Guatemala. Dentro de los elementos a analizar se encuentra el hecho generador, que en palabras sencillas se puede definir como una hipótesis de tipo legal que al llevarse a cabo produce el nacimiento de la obligación jurídico tributaria. Es decir, es un supuesto que está contenido en la ley y que, si se cumple, se debe pagar un tributo. Algunos autores le han denominado hecho gravado, acto imponible o hecho imponible.

De acuerdo con lo anterior, en el artículo 97 de la Ley de Actualización Tributaria, se establece el hecho generador del impuesto para rentas de no residentes, el cual indica:

Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Según el artículo citado, el hecho generador que origina la obligación tributaria para las personas no residentes en Guatemala es la obtención de rentas gravadas según el título II, renta de las actividades lucrativas (artículo 10), título III, renta del trabajo en



relación de dependencia (artículo 68) y título IV, rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital (artículo 83); la norma identifica a contribuyentes no residentes con y sin establecimiento permanente. El tema de establecimiento permanente se abordó en el capítulo anterior, precisamente para comprender este artículo de la normativa tributaria.

Según se puede observar, la norma identifica a contribuyentes no residentes con establecimiento permanente y a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente, para determinar la forma en que son gravadas las rentas de cada uno; ya sea conforme a las categorías señaladas en el artículo 2, o bien, conforme a las disposiciones contenidas en el título V del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

Ahora bien, respecto a esa separación entre contribuyentes no residentes con y sin establecimiento permanente, la Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 101 contiene los regímenes del impuesto, e indica lo siguiente:

Regímenes de cálculo del impuesto. Los contribuyentes que obtengan rentas con establecimiento permanente situado en territorio nacional tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente. Los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente, tributan en forma separada por cada pago o acreditación total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre éstas (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Hay que concretar que la norma tributaria separa en dos regímenes las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes en Guatemala, y la separación es en función al establecimiento permanente.



3.4.2. No residentes con establecimiento permanente

En primer lugar, los contribuyentes no residentes que obtengan rentas con establecimiento permanente dentro del territorio nacional se deberán regir a la regla general para las rentas obtenidas con establecimiento permanente, regulada en el artículo 102 de la norma. El artículo se transcribe en seguida:

Regla general. Para los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan con arreglo a las disposiciones del Título II de este Libro, "Renta de las Actividades Lucrativas" (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Lo anterior significa que los contribuyentes no residentes que obtengan rentas con establecimiento permanente dentro del territorio guatemalteco deben observar el hecho generador descrito en el artículo 97 de la norma tributaria, el cual hace referencia al conjunto de rentas descritos en los artículos 10, 68 y 83 de la Ley de Actualización Tributaria. A continuación, se presenta el contenido de cada artículo.

El artículo 10 establece el hecho generador para las rentas de las actividades lucrativas:

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

El artículo 68 contiene el hecho generador para las rentas del trabajo en relación de dependencia:



Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Finalmente, el artículo 83 regula el hecho generador de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital:

Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este Título, la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

En lo que concierne a la base imponible, el tipo impositivo, el período de liquidación y las normas de gestión del impuesto, deben atender al título II, del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, artículos 10 al 67. No se profundizará en el tema porque interesa a esta investigación, las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala.

3.4.3. No residentes sin establecimiento permanente

En segundo lugar, las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes en Guatemala y sin establecimiento permanente deben atender el artículo 103 de la Ley de Actualización Tributaria, que indica lo siguiente:

Base imponible. Con carácter general, las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin establecimiento permanente en territorio nacional, la renta imponible correspondiente está constituida por el monto que le haya sido



efectivamente pagado o acreditado en cuenta. La base imponible correspondiente a las ganancias de capital se determina conforme a lo dispuesto en el Capítulo IV, del Título IV, de este libro.

Previamente a determinar la renta imponible, se debe observar el hecho generador descrito en el artículo 97 de la normativa (analizado en unos párrafos arriba), es decir, el conjunto de rentas obtenidas conforme a las actividades lucrativas, del trabajo, las rentas de capital y las ganancias de capital. No obstante a ello, el artículo 104 de la Ley de Actualización Tributaria enlista una serie de rentas gravadas, con sus respectivos tipos impositivos; por fines didácticos, únicamente se presenta la lista de rentas gravadas:

- a. Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros, entre ellos:
 - 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.
 - 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.
 - 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. 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.
- e. 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.
- f. Los intereses pagados o acreditados a no residentes.
- g. Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.
- h. Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación.
- i. Las regalías, en los términos del artículo 4 de este libro.
- j. Los honorarios.
- k. El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.

Conforme al numeral 4, del artículo 104, de la Ley de Actualización Tributaria, en el caso de otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores, que los



contribuyentes no residentes obtengan, también se consideran hecho generador del impuesto.

3.4.4. Sujetos pasivos de las rentas de no residentes

Antes se ha mencionado a los contribuyentes no residentes que actúan con o sin establecimiento permanente en el territorio guatemalteco; por lo que es oportuno analizar a los sujetos pasivos de las rentas de no residentes tipificados en la norma tributaria. Se iniciará con la descripción que aporta el Código Tributario de Guatemala, Decreto No. 6-91, que en su artículo 18 establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (Congreso de la República de Guatemala, 1991).

El Código Tributario reconoce dos tipos de sujetos pasivos, por una parte los contribuyentes como tal, y por otra parte los responsables. Sobre ello, los contribuyentes se encuentran definidos en el artículo 21 de esa normativa, indicando lo siguiente:

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 (Congreso de la República de Guatemala, 1991).

De igual forma, el artículo 25 del Código Tributario proporciona una definición sobre los responsables, estableciendo lo siguiente:

Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos (...) (Congreso de la República de Guatemala, 1991).



Por lo anterior, los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los responsables del cumplimiento de dicha obligación, y existen diversas posturas para identificar al sujeto pasivo. De acuerdo con el Código Tributario guatemalteco, los sujetos pasivos se encuentran clasificados en contribuyentes, quienes son los que activan el hecho generador y en responsables, quienes sin ser contribuyentes, se encuentran obligados a cumplir con lo establecido en la ley. Se puede decir que los contribuyentes son sujetos pasivos por deuda propia, y los responsables son sujetos pasivos por deuda ajena. Dentro de los responsables se puede mencionar a los agentes de retención, los agentes de percepción y a los responsables por representación.

A manera de aporte, en su libro de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Alvarado y López comentan lo siguiente sobre el sujeto pasivo:

Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley las obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco (Alvarado & López, 2012, p.169).

El criterio de los autores sigue la línea del Código Tributario guatemalteco, al identificar, no solamente al contribuyente, como un sujeto pasivo directo, sino también en satisfacer el tributo mediante otras personas que no son los contribuyentes, sino únicamente los responsables de cumplir con determinado mandato legal.

Los autores Alvarado y López logran determinar tres clases de sujetos pasivos: En primer lugar el sujeto pasivo principal (por deuda propia) también llamado causante o contribuyente, y es quien realiza el hecho imponible de acuerdo con la ley correspondiente; en segundo punto el sujeto pasivo por deuda ajena, quien se convierte en responsable y obligado de enterar los tributos al Estado, sin ser contribuyente (entre



ellos los responsables por representación, responsables solidarios y los agentes de retención o percepción). Por último mencionan a los sujetos pasivos responsables por sustitución, que son los sujetos ajenos a la realización del hecho imponible, sin embargo, por disposición legal, ocupan el lugar de los contribuyentes, desplazándolos de la relación jurídico tributaria, y como consecuencia, los sustitutos son quienes pagan el tributo en lugar de los contribuyentes. La sustitución tributaria elimina al sujeto principal y en su lugar coloca al sustituto. Los autores comentan que el Código Tributario de Guatemala no contempla la figura de sustituto tributario como un sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Para complementar el tema del sustituto tributario mencionado por los autores citados, en su Manual de Derecho Tributario José Luis Zavala comenta:

A diferencia de lo que ocurre con los responsables del impuesto, el sustituto, como su nombre lo indica, viene a sustituir o reemplazar íntegramente al sujeto pasivo del impuesto o contribuyente y se ve obligado ante el Estado como si él hubiera incurrido en el hecho gravado. En este caso, no hay responsabilidad solidaria, sino que si el sustituto no cumple, el Fisco se dirigirá en su contra, ya que en virtud de una ficción legal se entiende que él ha incurrido en el hecho gravado y, por tanto, debe pagar el tributo (Zavala Ortiz, 1998).

Vale la pena recordar que cuando se analizó la cláusula denominada “*gross up clause*” en los apartados anteriores, se hizo mención de los sustitutos tributarios y se concluyó que la figura tributaria como tal no se encuentra regulada en nuestro ordenamiento tributario. Situación que es apoyada por los autores Alvarado y López; sin embargo la figura de sustituto tributario si existe en la doctrina tributaria, razón por la cual se consideró como parte importante del análisis.

Regresando al tema principal de los sujetos pasivos, el artículo 98 de la Ley de Actualización Tributaria contiene a los contribuyentes de las rentas de no residentes, el artículo indica:



Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

El artículo anterior describe como sujetos pasivos a las siguientes personas: Personas individuales, llamadas también personas naturales y son aquellas personas cuya existencia legal se inicia con el nacimiento, y por ese hecho se les reconoce su personalidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, sin importar sexo, estado civil o nacionalidad. También figuran las personas jurídicas, que son los sujetos capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones, que no son personas individuales, sino la unión de dos o más personas físicas, que se asocian con un objetivo en común; este tipo de personas adquieren su personalidad jurídica desde el momento en que quedan legalmente constituidas.

Por último, el artículo menciona como contribuyentes a los entes o patrimonios, los cuales pueden ser definidos como las unidades fiscales compuestas por el conjunto de bienes o derechos que pertenecen a personas individuales o jurídicas, y que son creados para su explotación; estos bienes no poseen personalidad, tal es el caso de los fideicomisos o contratos en participación.

Adicional a ello y de acuerdo con lo analizado en el apartado anterior, dentro de los sujetos pasivos se puede identificar a personas que sin ser contribuyentes, tienen obligaciones atribuidas por la misma norma tributaria, a las cuales se les puede nombrar sujetos pasivos por deuda ajena. En ese sentido, el artículo 99 de la Ley de Actualización Tributaria regula a los responsables y agentes de retención de las rentas de no residentes, indicando lo siguiente:

Responsables y agentes de retención. Quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento



permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Según se puede observar en el artículo 99 citado anteriormente, la normativa tributaria designa como responsables y agentes de retención a las personas que paguen rentas a los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente; y a los depositarios o administradores de bienes o derechos de los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente. Por depositario se puede entender a la persona individual o jurídica que cuida los bienes que se colocan bajo su custodia.

El diccionario del español jurídico de la Real Academia Española indica que depositario es: “Persona que asume el cargo de guardar el objeto depositado por otro” (Real Academia Española, 2016).

3.4.5. Tipos impositivos

Como un preludio al tema, es importante recordar el significado que la doctrina tributaria le ha otorgado al tipo impositivo, y lo define como un elemento cuantificante que se encuentra representado regularmente por un porcentaje, el cual es aplicado a la base imponible para obtener el valor del tributo. Al igual que el resto de los elementos, el tipo impositivo tiene que estar debidamente establecido en la ley, cumpliendo con el principio de legalidad. Algunos autores suelen llamarle también tope impositivo o tarifa impositiva.

En ese orden de ideas, los tipos impositivos de las rentas que obtengan las personas no residentes se encuentran en función a si tienen o no establecimiento permanente. Según lo indica el artículo 102 de la Ley de Actualización Tributaria, cuando se trata de las rentas de un no residente que opere con establecimiento permanente, las



disposiciones respecto al tipo impositivo, debe observar lo regulado en el título II, es decir, las rentas de actividades lucrativas.

De acuerdo con el contenido del artículo 104 de la Ley de Actualización Tributaria, las rentas de los no residentes que operen sin establecimiento permanente, deben observar los tipos impositivos incluidos en el siguiente cuadro:

Cuadro No. 1

Tipos impositivos para rentas de no residentes

Descripción	Tipo impositivo
Actividades de transporte internacional de carga y pasajeros.	5%
Primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos.	5%
Telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales de cualquier naturaleza y por cualquier medio.	5%
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.	5%
suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país de películas cinematográficas, tiras de historietas, fotonovelas, grabaciones musicales y auditivas.	3%
Los intereses pagados o acreditados.	10%
Los sueldos y salarios, dietas, comisiones, bonificaciones y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos.	15%
Los pagos o acreditación en cuenta bancaria a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos públicos o de actuación	15%
Las regalías	15%
Los honorarios	15%
El asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.	15%
Otras rentas gravadas no especificadas en los numerales anteriores.	25%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el cuadro anterior, el tipo impositivo para las rentas devengadas por las personas no residentes y que operan sin establecimiento permanente en Guatemala, se encuentra en el rango del 3% al 25% dependiendo del tipo de actividad



que realicen. Para el caso de las rentas provenientes de honorarios y asesoramientos, están afectas con una tarifa impositiva del 15% sobre el valor efectivamente pagado o acreditado bajo ese concepto.

3.4.6. Gestión del impuesto sobre la renta para no residentes

Al decir gestión del impuesto, se considera que la norma se está refiriendo al procedimiento a seguir para cumplir con la obligación tributaria de manera de liquidar el impuesto correspondiente. En ese sentir, los contribuyentes no residentes con establecimiento permanente deben seguir la regla de gestionar el impuesto con apego a las disposiciones de las rentas de las actividades lucrativas de acuerdo con lo establecido en el artículo 102 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual fue citado en párrafos anteriores.

Para el caso de los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala, se debe considerar aspectos relevantes como la obligación de retener, así también la autoliquidación y el pago del impuesto. Respecto a la obligación de retener, el artículo 105 de la Ley de Actualización Tributaria menciona que las personas obligadas a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deberán retener el impuesto con carácter definitivo, aplicando a la base imponible, el tipo impositivo que corresponda. El impuesto retenido deberá ser enterado mediante declaración jurada a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en un plazo de 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago al no residente. El agente de retención se encuentra obligado a emitir una constancia de la retención efectuada, para el efecto utilizará las herramientas que la Administración Tributaria ponga a su disposición.

De acuerdo con lo anterior, la norma tributaria les atribuye la responsabilidad directa a los agentes de retención para recaudar el impuesto por medio de los respectivos descuentos de las rentas pagadas a las personas no residentes, observando los tipos



impositivos correspondientes. Según lo analizado en puntos anteriores, los agentes de retención se convierten en sujetos pasivos responsables de la relación jurídico tributaria, bajo un esquema de responsables por deuda ajena. Sin embargo a lo anterior, la norma tributaria en su artículo 106 prevé la posibilidad que el impuesto pueda ser liquidado y pagado por el no residente, mediante declaración jurada, dentro de los primeros 10 días del mes siguiente en que ocurra el hecho generador del impuesto, cuando el agente de retención no haya efectuado la retención que indica el artículo 105.

3.5. Análisis jurídico de la absorción del Impuesto sobre la Renta de no residentes

A lo largo de la investigación se han desarrollado y analizado distintos temas los cuales se consideran esenciales para comprender y abordar el problema estudiado más fondo; todo esto constituye la base doctrinaria y jurídica sobre la cual se fundamenta el análisis preciso para darle validez o invalidez a la hipótesis de trabajo planteada. Para complementar el estudio, se decidió discutir el tema con profesionales expertos en las materias del derecho y el derecho tributario, quienes aportan una parte muy valiosa al análisis, porque por medio de conocer sus criterios profesionales se puede concluir con un punto de vista externo y objetivo, sin olvidar que sus comentarios también permiten alcanzar los objetivos trazados en la investigación.

Parece oportuno traer a colación, de manera de introducción, las palabras de Silvina Roldan, quien en su libro de Tributación en el Comercio Electrónico indica que: “Las reglas deben ser claras, previsibles y simples, para que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias impositivas de una transacción (...) el sistema debe ser flexible y dinámico para mantenerse acorde al desarrollo tecnológico” (Roldán, 2006, p.118). Muy bueno el aporte de la autora al indicar que los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones deben ser flexibles y dinámicos de manera de acomodarse al desarrollo de los negocios y la tecnología; esta situación no es tan notoria en países como Guatemala, en donde las normas jurídicas no avanzan al mismo ritmo de lo que avanza el mercado internacional.



En función a ello, se puede comprobar que el Decreto No. 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, no regula ningún procedimiento para absorber el Impuesto sobre la Renta de una persona no residente y sin establecimiento permanente en Guatemala; al momento que un agente de retención toma a su cargo el impuesto que le correspondería pagar al contribuyente no residente; sin embargo a ello, también se puede comprobar que la normativa tributaria tampoco prohíbe tácita o expresamente realizar esa práctica comercial.

Para confirmar lo anterior, se presenta un cuadro que contiene una comparación entre el derogado Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta y el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, donde es posible visualizar el criterio para reconocer los gastos y costos deducibles previstos en la anterior ley, y de que forma se regulan actualmente. En relación a ello, se tienen los siguientes comentarios: La actual ley establece que los gastos y costos deben ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir rentas gravadas, asimismo, en un apartado se incluyen los gastos incurridos en la prestación de servicios.

De esa misma manera, se compara el caso cuando el agente de retención toma a su cargo el pago del impuesto que debe pagar el contribuyente, teniendo como resultado que la actual norma únicamente regula la obligación de retener. A continuación se muestra el resultado de la comparación:



Cuadro No. 2

Comparación entre la normativa anterior y la normativa actual

Decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta	Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria
<p>Artículo 38. Renta imponible en el régimen optativo previsto en el artículo 72 de esta ley (...) Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes: a) El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que les hayan prestado (...) II) Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente (...)</p>	<p>Artículo 21. Costos y gastos deducibles. Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, los siguientes (...) 2. Los gastos incurridos en la prestación de servicios (...) 15. Los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente (...)</p>
<p>Artículo 63. Retenciones (...) En los casos en que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que deba pagar el contribuyente, para los efectos de establecer el monto de la retención, deberá incrementarse la renta en el monto correspondiente al impuesto (...)</p>	<p>Artículo 105. Obligación de retener. Las personas individuales, jurídicas, los responsables o representantes de entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad completa, de conformidad con el Código de Comercio o este libro, que paguen, acrediten en cuenta bancaria o de cualquier manera pongan a disposición de no residentes rentas, deben retener el impuesto con carácter definitivo (...)</p>

Fuente: Elaboración propia.

Es importante comentar que en el momento de analizar la normativa guatemalteca relacionada al tema en cuestión, únicamente se encuentra el criterio tributario institucional No. 2-2017 del Superintendente de Administración Tributaria, denominado “Criterios institucionales relacionados con el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta en el comercio electrónico”, el cual indica literalmente lo que sigue:

Dentro de la ley ya citada, para el pago de rentas a no residentes, no se tiene contemplada la auto retención; sino que, únicamente la autoliquidación y pago, siendo ésta, cuando el no residente liquide y pague el Impuesto Sobre la Renta que

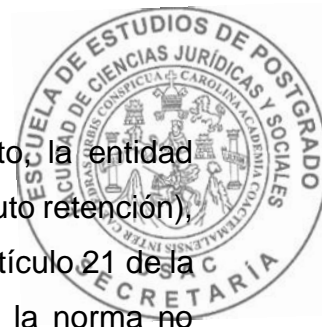


no se haya retenido por el agente retenedor, según lo descrito en el artículo 105 de la Ley mencionada.

Si bien es cierto que el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, estipula que los impuestos son deducibles cuando constituyan costo, también lo es, que dentro del mismo Decreto no detalla en qué casos los impuestos se consideran como costo y asimismo, no se encuentra regulada la auto retención; por lo que no es procedente considerar como costo o gasto deducible del Impuesto sobre la Renta pagado por el contribuyente a cuenta del no residente (...) el Impuesto sobre la Renta, originado por el pago de regalías a un no residente, pagado por el agente de retención a cuenta de este, no podrá considerarse como un costo o gasto deducible en la liquidación del Impuesto Sobre la Renta (Criterio Institucional Tributario No. 2-2017, 2017, p.17).

De acuerdo con el documento institucional del ente fiscalizador de Guatemala, se puede observar que la normativa correspondiente no contempla la auto retención del Impuesto sobre la Renta de no residentes, por lo cual, la postura que toma la Administración Tributaria es considerar gasto no deducible al monto pagado por el contribuyente local a cuenta del no residente, todo ello pese a que el mismo documento hace mención que los impuestos debidamente pagados por el contribuyente son gastos deducibles cuando constituyan costo, según lo indicado en el numeral 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria.

Luego de estudiar la situación, se comparte parcialmente el criterio asumido por la Administración Tributaria, debido a que en efecto el Decreto No. 10-2012 no contempla la auto retención, como le llama el ente fiscalizador, del Impuesto sobre la Renta asumido por el contribuyente local a cuenta del no residente. Sin embargo, la deducibilidad o no deducibilidad del gasto no dependerá únicamente de ello, sino de otras circunstancias que se detallan en seguida.



En ese orden de ideas, se observa también que en su documento, la entidad fiscalizadora considera que la absorción del impuesto de un no residente (auto retención), no encuadra dentro de los costos y gastos deducibles enumerados en el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, precisamente en el numeral 15, porque la norma no aclara que deberá entenderse como costo en el momento de indicar: “Se exceptúa el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros tributos, cuando no constituyan costo”. El criterio de la Administración Tributaria, para fines de este estudio, no se comparte porque en su aplicación e interpretación se debe mantener el espíritu de la Ley, observando su finalidad y la equidad y justicia tributaria.

El Código Tributario de Guatemala en su artículo 5 indica que: “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código (...)” (Congreso de la República de Guatemala, 1991). Es importante aclarar que el mismo Código Tributario regula que por aplicación analógica no pueden instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, descuentos, deducciones, entre otros. El artículo 4 de ese mismo código indica que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se deben hacer conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el mismo Código Tributario, con las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Según lo descrito anteriormente, la falta de regulación en el proceso de absorción del Impuesto sobre la Renta de un no residente, no puede ser interpretado o aclarado utilizando un criterio tributario institucional del ente fiscalizador; a la luz del artículo citado, la interpretación o aclaración debe ser por medio de los principios establecidos en la carta magna de Guatemala. Sobre este punto vale la pena comentar que dentro de las facultades y atribuciones que el Código Tributario le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, no se encuentra la interpretación de normas tributarias; según el artículo 98 del referido código, su obligación principal será verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias por parte de los contribuyentes, para lo cual podrá



atender consultas con relación a la aplicación de las normas, pero nunca interpretarlas. La Administración Tributaria también aplicará las normas para fiscalizar, recaudar y tener el control de los tributos correspondientes.

En relación a ello, se considera improcedente que la Administración Tributaria pretenda opinar sobre la aplicación de la absorción del Impuesto sobre la Renta de un no residente, cuando el contribuyente local tome a su cuenta dicho impuesto, debido a que la opinión del ente fiscalizador debe limitarse únicamente a su aplicación, y no así a una paráfrasis; asimismo, se observa que dentro del criterio tributario institucional no se está considerando los principios constitucionales en materia tributaria que indica el Código Tributario.

Respecto a la postura tomada por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala sobre que la figura de absorción del Impuesto sobre la Renta de un no residente a cuenta de un contribuyente local no encuadra en el numeral 16 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, se obtuvieron varios criterios profesionales, los cuales se explican a continuación. En la entrevista con la Lcda. Ondina Ramírez, contadora pública y auditora con estudios superiores en consultoría tributaria, comentó que en primer lugar se debe analizar quien es el sujeto pasivo contribuyente de la relación jurídico tributaria, para ella el contribuyente es la persona no residente (proveedor del servicio). Seguidamente se debe indagar en que parte del proceso participa el residente (contratante del servicio) que según ella, la normativa lo nombra únicamente agente de retención del impuesto.

En virtud de lo anterior, la licenciada Ramírez considera que el numeral 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria al indicar que se consideran gastos deducible los impuestos, tasas, contribuciones y los arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente, subrayando la última parte: “efectivamente pagados por el contribuyente”, la norma se refiere a que se debe cumplir con la condición de “contribuyente” para tener el derecho a deducir los impuestos; en consecuencia a lo explicado, la persona residente no es el contribuyente de la relación jurídico tributaria,



sino únicamente es el agente de retención, situación por la cual sostiene que la absorción del impuesto no puede encajar en la situación prevista en la norma.

La abogada y notaria Melanie de Paz, máster en consultoría tributaria, en una entrevista sostenida con su persona sobre el tema comenta que es necesario aclarar dos puntos, primeramente menciona que un criterio tributario institucional de la Administración Tributaria, desde cualquier punto de vista, no es ley y por ende no tendrá fuerza de ley; seguidamente explica que la norma tributaria, en el caso de Guatemala, es una norma estática, es decir, que no avanza con la misma velocidad que avanzan los negocios y mercados internacionales, por lo cual considera que su aplicación debe ser flexible y adaptarse al mundo actual de los negocios, de lo contrario se estaría colocando en una posición de desventaja a los contribuyentes.

Esta situación se abordó al principio del análisis, fundamentado con la autora argentina Silvina Roldán, quien coincide con el criterio sostenido por de Paz en que los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos en su aplicación, de manera que se adapten a las exigencias del mercado internacional y, de esa forma, coadyuvar al crecimiento económico del país.

En función a lo anterior, la maestra de Paz sostiene que la absorción del Impuesto sobre la Renta de un no residente a cargo de un contribuyente local (agente de retención), es un tema poco común que la normativa no previó, sin embargo considerando los avances en los mercados y negocios internacionales, considera que la figura encajaría muy bien en el numeral 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, porque la doctrina tributaria contiene los matices sobre los cuales se puede sostener que un agente de retención no se encuentra fuera de la relación jurídico tributaria; según la doctrina el agente de retención es un sujeto pasivo por deuda ajena, y aunque no sea un contribuyente directo, hay que tener presente el espíritu de la norma. Asimismo, considera que el impuesto absorbido por el agente de retención, es un gasto útil y necesario para poder desarrollar la actividad productiva del contribuyente local, con lo



cual encuadraría perfectamente en la condición que la Ley de Actualización tributaria establece para suponer la deducibilidad de un gasto.

Adicional a ello, de Paz comenta que el criterio de la Administración Tributaria, a su percepción, atenta contra los principios constitucionales del derecho tributario, porque está prohibiendo algo que no está en ley, violentando el derecho de legalidad y está colocando en una posición de desventaja a los contribuyentes (agente de retención), contraviniendo la justicia y la equidad tributaria. El declarar no deducible la parte que el contribuyente local está asumiendo en nombre de la persona no residente, estima que castiga económicamente al contribuyente local.

De acuerdo con su perspectiva jurídica, la norma tributaria nunca alcanzará a regular todos los supuestos que puedan presentarse, sin embargo, en aquellos casos donde se restrinja un derecho del contribuyente (como lo es el presente caso de la no aceptación de la deducibilidad del impuesto absorbido), la prohibición si debiese estar expresamente regulada en la norma jurídica; y no en criterio tributario, porque según lo comentado anteriormente, un criterio tributario institucional no tendrá fuerza de ley para prohibir algo que la norma tributaria no regula. Por último, comenta que no considera que en el caso exista falta de certeza jurídica, más bien cree que se trata de una interpretación inadecuada por parte de la Administración Tributaria; según su postura, la interpretación está en contra de la justicia tributaria.

Por su parte Gladys Monterroso, máster en ciencias económicas, en una entrevista llevada a cabo con su persona, expresó que acerca del tema existe mucha ambigüedad, ella considera que se debe a que los legisladores no tomaron en cuenta algunos detalles para normarlos, y en muchas ocasiones estos detalles hipotéticos, cuando suceden, colocan al contribuyente en situaciones que lo pueden afectar económicamente, por no estar expresamente regulados. Afirma que la situación al no estar regulada, queda expuesta a muchos criterios por parte del ente regulador, lo cual atenta indudablemente en contra del principio de justicia tributaria y capacidad de pago, porque se está castigando al contribuyente local (agente de retención).



En ese sentido, la maestra Monterroso señala que la absorción del impuesto por parte de un contribuyente local (agente de retención) a cuenta de un no residente, al no estar encuadrado expresamente en la ley tributaria, no significa que no pueda aceptarse como un gasto deducible para la depuración de la base imponible del contribuyente. Ella sostiene que el criterio tributario institucional que ha tomado la Administración Tributaria sobre el tema, es un criterio injusto para el contribuyente, porque la retención asumida a toda luz, representa un gasto que el contribuyente local absorbió y es un gasto totalmente justificable para llevar a cabo sus actividades comerciales que le permitirán generar utilidades futuras.

Como se puede observar, las opiniones profesionales de las expertas tributarias se encuentran divididas, sin embargo en la investigación se profundizará un poco más en el tema. En efecto se comparte la opinión que la norma tributaria establece la deducibilidad de los impuestos efectivamente pagados por el contribuyente, sin embargo, no se debe circunscribir únicamente en esa parte, porque desde cualquier punto de vista es notorio que de forma indirecta, el pago de la retención es un gasto necesario para conservar la fuente productora de rentas gravadas que menciona la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 21; la misma normativa exige su pago y condiciona que para considerar el gasto directo (contratación de servicios) como gasto deducible, se debe cumplir con la obligación de retener y pagar el impuesto determinado. Asimismo, el numeral 2 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, establece que los gastos incurridos en la prestación de servicios se consideran gastos deducibles.

En virtud a ello, se comprueba que el valor de la retención asumida por el contribuyente local, forma parte de la erogación total que servirá para obtener rentas gravadas al final del período impositivo, porque sin ese servicio especializado el contribuyente local no se encontrará en la capacidad de producir o generar rentas; y corresponde a un gasto incurrido en la prestación de un servicio.

Ahora bien, ¿Qué se debe entender por un gasto necesario para conservar la fuente productora de renta gravada? Lamentablemente la Ley de Actualización Tributaria no



señala ningún elemento para conocer puntualmente el significado de la expresión, con lo cual pareciera que se deja de forma discrecional a las autoridades el determinar cuándo un desembolso se encuadre en tal situación, lo que podría repercutir en el cálculo de la renta imponible.

Se consultó en el portal electrónico de la Corte de Constitucionalidad sobre la interpretación que ese órgano jurisdiccional le otorga al término “gasto necesario para conservar la fuente productora de rentas gravadas” que menciona el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria. Al respecto la Corte de Constitucionalidad, en el expediente 775-2007 de fecha 24 de abril de 2008 indica lo siguiente:

Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta (Expediente 775-2007, 2008, p.6).

Vale la pena resaltar la opinión que tuvo la Corte sobre la depuración de la base imponible del impuesto, de manera de excluir del gravamen aquellos gastos necesarios para poder conservar o producir renta gravada, en atención al principio constitucional de capacidad de pago, y soportado por el principio de equidad y justicia tributaria. Sin embargo tampoco se tiene un significado en concreto sobre lo que debe comprenderse por gasto necesario.



En la doctrina jurídica, a esta situación se le conoce con el nombre de concepto jurídico indeterminado, porque el mismo no se encuentra conceptualizado con exactitud en la Ley, sin embargo, eso no significa que se trate de una situación que se resolverá de forma discrecional por parte de la autoridad correspondiente, sino que en el momento de su aplicación se deberá precisar y motivar cada caso en concreto.

El *Diccionario del Español Jurídico* de la Real Academia Española define el término gasto necesario de la siguiente manera: “Gasto imprescindible para la obtención del rendimiento declarado” (Real Academia Española, 2016). Desde esa perspectiva un gasto necesario se entiende como ajustado enteramente a la necesidad de una situación, es decir, que forzosamente debe realizarse, y no se puede prescindir de él para lograr una meta determinada. Enfocando la situación al tema, los gastos necesarios serán las erogaciones imprescindibles que resulten para obtener o generar lucros para el contribuyente.

En ese sentido, se puede afirmar que sin los gastos que conlleva la contratación de un servicio especializado del exterior, el contribuyente local no podrá llevar a cabo su actividad económica y por ende no podrá generar rentas gravadas; por lo cual, los gastos implícitos en la contratación del servicio prestado por una persona no residente son gastos necesarios e indispensables para la conservación o generación de renta afecta, sobre los cuales se debe permitir la deducción en la depuración de la base imponible, incluyendo dentro de esos gastos el tema del valor de la retención asumida por el contribuyente local (agente de retención) en nombre del proveedor extranjero. De lo contrario se estará violentando los principios de equidad y justicia tributaria, el principio de capacidad de pago y el principio de legalidad. Lo cual afecta considerablemente los derechos y los intereses del contribuyente local, y lo priva de ser una persona competitiva en el mundo actual.

Como se explicó en unos párrafos antes, la interpretación y aplicación de la norma tributaria no debe ser tan rígida, debido a que se vive en un mundo económico que atraviesa por muchos cambios significativos, por lo cual la norma jurídica debe prever



esos cambios para no irrumpir el desarrollo económico de los contribuyentes, y si no incluye esos cambios, al menos debe ser flexible y dinámica en su aplicación para temas que no se encuentren tácitamente regulados.

Es importante recordar que en Guatemala todo lo que no está prohibido está permitido, según lo establece el artículo 5 de la Constitución Política de la República: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe” (Asamblea Nacional Constituyente, 1985), sin embargo, esta situación es un tanto diferente en el derecho tributario, debido al principio de legalidad, contenido también en la carta magna en el artículo 239, donde indica que:

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. 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 (Asamblea Nacional Constituyente, 1985).

De esa forma, el derecho tributario se fundamenta en el principio de legalidad, que busca proteger la propiedad privada de los contribuyentes observando siempre la justicia y la equidad tributaria; porque de cierta forma, los tributos representan una invasión a la propiedad privada de los contribuyentes, por lo cual debe existir un mecanismo legal que regule esa invasión, y es precisamente la Ley el mecanismo legal válido para regular la



situación. En otras palabras, la situación tributaria no puede ser una actividad arbitraria, sino que es una actividad debidamente normada.

De acuerdo con el artículo de la norma fundamental citado, la ley tributaria debe considerar, entre otras cosas, las deducciones para depurar la base imponible; esta situación ya fue evaluada anteriormente con ayuda de una sentencia de la Corte Constitucional de Guatemala, y se manifestó que la norma tributaria no describe expresamente que debe entenderse por un gasto necesario para generar renta gravada.

Para el tema en estudio, se comprobó que la Ley de Actualización Tributaria, al regular los gastos deducibles del régimen sobre las utilidades de las actividades lucrativas, no incluye el caso específico cuando un agente de retención toma a su cargo el impuesto por cuenta de la persona no residente, pero esta situación tampoco se encuentra prohibida; esta circunstancia ha conllevado a varios criterios interpretativos, sin embargo es importante aclarar que ningún criterio será superior a la ley, y por ende un criterio tributario no tendrá tampoco fuerza de ley para prohibir una situación no regulada, tal y como lo mencionó la Lcda. de Paz en la entrevista sostenida con su persona.

Siguiendo ese orden de ideas, y de acuerdo con la justicia y equidad tributaria, se considera que el hecho que la norma tributaria no contemple la situación de manera concreta, deja abierta la posibilidad para analizar los casos con un poco más de precisión y detalle; tomando en cuenta para su aplicación la evolución de los mercados internacionales y el incremento de los negocios entre distintas jurisdicciones del mundo. En ese sentido, es posible afirmar que el impuesto asumido por el contribuyente local (agente de retención) en nombre del no residente, representa un gasto vinculado a la generación de rentas gravadas, también puede considerarse un impuesto efectivamente pagado, y un gasto útil y necesario para poder llevar a cabo la actividad comercial del contribuyente, por lo que su deducción es procedente a la luz de las circunstancias comentadas.



El Dr. Edgar Mendoza, quien es Contador Público y Auditor, Abogado y Notario con especialización en derecho tributario, en su libro titulado *Fascículos sobre Derecho Tributario* considera lo siguiente:

(...) en la contratación internacional generalmente la retención de impuestos (WH) es un elemento a considerar en la negociación de servicios, toda vez que el efecto tributario se materializará en el momento del pago, acreditación en cuenta bancaria o al momento que se ponga a disposición de no residentes rentas gravadas, al tenor del artículo 105 de la Ley de Actualización Tributaria, (LAT, en adelante) Decreto No. 10-2012 del Congreso. En la vida real, el prestador de servicios no domiciliado y sin establecimiento permanente, negociará que su pago sea neto de impuestos, corriendo a cargo de dicho impuesto la parte contratante domiciliada en Guatemala. En la práctica contable, la absorción de impuestos por parte de la contratante se denomina "gross up", que básicamente es una fórmula matemática que se utiliza para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente no residente conforme a la ley, y por el otro lado para cumplir con el pago pactado, especialmente por servicios especializados, sin los cuales no se podría conservar o generar la fuente de las rentas. La LAT no contempla el procedimiento de absorción del impuesto (gross up), pero tampoco lo prohíbe tácita o expresamente; sin embargo, al referirse a los gastos deducibles, contenidos en el artículo 21, inciso 15, establece que son deducibles los impuestos efectivamente pagados por el contribuyente, exceptuando el impuesto sobre la renta cuando no constituyan costo. Como puede apreciarse, el párrafo anterior faculta la absorción del impuesto como costo o gasto deducible una vez cumpla con dichos requisitos.

En ese orden de ideas y abundando en argumentos a favor de la práctica de gross up, merece traer a colación el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto no. 2-89 del Congreso y sus reformas, que establece las reglas para aclarar los pasajes oscuros de una ley, atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; y, d) Al



modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

Entonces, obligado es subrayar que la historia fidedigna de la institución denominada "gross up", es un legado del artículo 63, segundo párrafo, de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto no. 26-92 del Congreso y sus reformas (Mendoza, 2014, p.179).

El aporte del Dr. Mendoza es valioso al tema estudiado porque contiene matices desde la perspectiva legal y la perspectiva contable y financiera; en primer lugar, el autor sostiene que sin los gastos por los servicios especializados (incluyendo los impuestos que conlleva la transacción), no se podría conservar o generar la fuente productora de renta, situación que es totalmente compartida de acuerdo con lo analizado anteriormente. En segundo lugar el Dr. afirma que la Ley de Actualización Tributaria no contempla el procedimiento de absorción del impuesto pero tampoco lo prohíbe tácita o expresamente, situación que también se comparte con el autor.

Seguidamente el autor se refiere al inciso 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, donde se regula que los impuestos efectivamente pagados por los contribuyentes, serán considerados como gastos deducibles. Esta circunstancia también fue analizada con anterioridad y se considera válida en virtud de la flexibilidad que debería prevalecer en la aplicación de la norma tributaria tomando en cuenta los mercados internacionales. Por último, el autor trae a colación el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 y sus reformas, donde se establece la forma en que se deben aclarar los pasajes oscuros de una norma, y vale la pena comentar lo que el autor llama historia fidedigna de la institución denominada "*gross up*", ya que considera que es un legado del artículo 63 de la derogada Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual estaba desarrollada en el Decreto 26-92. El artículo en mención regulaba lo siguiente:

En lo casos en que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que deba pagar el contribuyente, para los efectos de establecer el monto de la



retención, deberá incrementarse la renta en el monto correspondiente al impuesto (Congreso de la República de Guatemala, 1992).

De acuerdo con lo observado en el artículo 63 de la derogada Ley del Impuesto sobre la Renta, en efecto la normativa tributaria contemplaba y permitía la figura denominada “*gross up*”, y según el artículo 40 del derogado Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para el agente de retención que hubiere asumido y pagado el impuesto en nombre de un domiciliado o no en el país, el impuesto pagado constituirá un gasto deducible para la determinación de la renta imponible por parte del contribuyente.

Lamentablemente la normativa tributaria vigente no regula en lo absoluto esta situación, por lo cual, el autor sostiene que de acuerdo con lo historia fidedigna de la institución jurídica y a la finalidad y espíritu de la ley, que menciona la Ley del Organismo Judicial; el impuesto absorbido por un contribuyente local (agente de retención) a cuenta de un no residente, representa un gasto deducible; con lo cual finaliza su análisis.

Vale la pena comentar, que el criterio que han tomado algunas firmas de consultores tributarios, sobre el tema estudiado, es un criterio bastante conservador, ellos prefieren no exponer directamente a sus clientes ante procesos tributarios por un tema que consideran de mucho criterio y muy subjetivo; por lo que toman en cuenta el criterio tributario institucional de la Administración Tributaria; sin embargo, están conscientes que la situación no es clara en la norma y que el criterio tributario del ente fiscalizador es debatible, porque no se está considerando la justicia y la equidad tributaria que exige la Constitución Política de la República.

En resumen, se puede afirmar que el tema conlleva una serie de análisis a la norma tributaria, que incluye desde el significado preciso que debe otorgarse a un gasto necesario para generar renta afecta, hasta la flexibilidad y el dinamismo que debe prevalecer en su aplicación e interpretación por los constantes cambios en los mercados internacionales; sin obviar los principios constitucionales en materia tributaria, la historia



fidedigna de un institución jurídica, así como la finalidad ni el espíritu de la ley. En conclusión, el impuesto absorbido por un contribuyente local (agente de retención) en nombre de una persona no residente en Guatemala, puede ser considerado un gasto directamente vinculado a la generación de renta afecta; por justicia y equidad tributaria y en consecuencia a lo analizado anteriormente, debe ser considerado un gasto deducible para la depuración de la base imponible del contribuyente.

Como se pudo corroborar, la Ley de Actualización Tributaria no regula el tema estudiado, por lo que se presentan algunas posibles soluciones que coadyuvan a esclarecer el caso. En primer lugar, es importante exponer que la Corte de Constitucionalidad, como tribunal permanente encargado de velar por la defensa del orden constitucional en Guatemala, debe pronunciarse al respecto y expresar su interpretación acerca del problema, considerando todas las aristas del caso y realizando un análisis objetivo a la normativa tributaria y a los principios constitucionales que imperan sobre el derecho tributario: esto con el objetivo de generar una opinión colegiada por medio de la cual se tendrá mayor certeza jurídica respecto al tema de la absorción del Impuesto sobre la Renta por parte del contribuyente local (agente de retención) a cuenta de una persona no residente. A la fecha de la investigación, no existe ningún pronunciamiento específico por parte del Tribunal Constitucional sobre el tema, y que se pueda utilizar de sustento jurídico para validar la deducibilidad o no deducibilidad del gasto.

En segundo lugar, dentro de la doctrina jurídica existen varios métodos en los cuales los juristas se apoyan para la interpretación de las normas; en ese sentido y con palabras de Alvarado y López, se describe a la interpretación extensiva de la siguiente forma:

Es aquella que le atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta de su significado en la palabra empleada, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma (...) puede ocasionar que en algunas oportunidades se incluye a favorecer al fisco, por lo que se aplica el principio que indica que en caso de duda a favor del fisco (INDUBIO PROFISCUM), o bien al contrario, interpretar a



favor del contribuyente y en contra del fisco (INDUBIO CONTRA FISCUM) que son los criterios que en los procedimientos administrativos o de cobro o en lo contencioso administrativo una y otra parte utilizan para fundamentar sus argumentos (Alvarado Sandoval & López Cruz, 2012).

En ese orden de ideas y según el método extensivo explicado anteriormente, la interpretación del numeral 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, que incluye como gasto deducible a los impuestos efectivamente pagados por el contribuyente, para el caso en estudio, no debería aplicarse una interpretación tan restrictiva y circunscribirse a la forma literal de la norma; más bien debería ser una interpretación extensiva como lo describen los autores, en la cual la norma tributaria se adapte a los cambios que surgen en la economía nacional y a las tendencias modernas de los mercados internacionales, de lo contrario, se estará colocando en desventaja los intereses económicos de los contribuyentes. Asimismo, en la situación estudiada, se considera que por justicia tributaria debería prevalecer el principio pro contribuyente, el cual establece que en caso de duda, se favorece al contribuyente, porque en general, la norma tributaria es restrictiva.

En tercer lugar, es oportuno traer a colación el estudio que realizó en el año 2017 la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) en conjunto con el Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), sobre los sistemas tributarios en América Latina, en donde se revela lo siguiente:

Guatemala no tiene convenios para evitar la doble imposición internacional vigentes. No obstante, cabe señalar que, durante el año 2015, el Gobierno firmó un “Acuerdo para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal” con el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho acuerdo no cuenta todavía con ratificación parlamentaria (Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, 2017).



En virtud al estudio realizado por la Cooperación Española, se puede afirmar que a la fecha Guatemala no ha suscrito ningún convenio internacional en materia tributaria para evitar la doble o múltiple tributación entre estados, por lo cual una solución razonable sería contar con un instrumento jurídico que contenga políticas acerca de la reciprocidad en materia tributaria, así como la deducción, la exención y el crédito de impuestos, en función a una cooperación internacional. Esto evitaría muchos problemas tributarios, tal como el caso estudiado en esta investigación. Sobre las políticas mencionadas, Héctor Villegas comenta que:

Los más importantes procedimientos actualmente utilizados para evitar la doble imposición son los siguientes: 1) Exención de las rentas obtenidas en el exterior. Según este procedimiento, los países gravan las rentas que se obtienen en su territorio y eximen total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero (...) 2) Crédito por impuestos pagados en el extranjero (*tax credit*). Este procedimiento es una atenuación del principio de domicilio o residencia. Cada país grava la totalidad de las rentas, tanto las que se produzcan dentro como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales (...) 3) Créditos por impuestos exonerados (*tax sparing*). Según ella, el país desarrollado deduce no solo los impuestos efectivamente pagados en el país en vías de desarrollo, sino también el que se debió pagar y no se pagó por la existencia de exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con la finalidad de incentivo de la inversión extranjera (...) 4) Descuento por inversiones en el exterior. Consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país capitalista, un porcentaje de las inversiones que este haga en un país en vías de desarrollo y que tiende a incrementar el crecimiento económico de tal país (Villegas, 1994, p.488).

Para fines de esta investigación, vale la pena resaltar el punto del crédito por los impuestos pagados en el exterior; debido a que si Guatemala tuviera un instrumento jurídico internacional que permitiera ese crédito, podría resultar una buena solución para el problema planteado, porque la retención de impuesto que realiza el contribuyente local



sobre el pago de los servicios prestados por una persona extranjera dentro del territorio guatemalteco; se consideraría deducible de los impuestos a pagar por el extranjero en su país de origen. Esto en atención a la solidaridad internacional que debe prevalecer en estos casos.

Un análisis del porqué Guatemala no ha firmado ningún convenio internacional para evitar la doble o múltiple tributación entre estados, incluye considerar que el país, al igual que la mayoría de países latinoamericanos, es un estado primordialmente importador de capital (un país subdesarrollado), el cual obtiene sus ingresos, principalmente, de la recaudación tributaria; por ende, busca un mayor ingreso tributario aplicando el sistema de renta territorial, el cual hace referencia a gravar todas rentas obtenidas dentro del territorio nacional, sin importar la nacionalidad o residencia del contribuyente, asegurando de esa forma la imposición del capital extranjero localizado en el territorio guatemalteco.

Celebrar un convenio intencional para evitar la doble tributación, significaría que Guatemala cediera una parte de su potestad tributaria con el fin de dejar de gravar las rentas de los contribuyentes extranjeros, para negociar con otros estados el tratamiento tributario recíproco de las rentas obtenidas por los contribuyentes guatemaltecos en esos otros estados.

Lo anterior denota que un convenio internacional para evitar la doble imposición, traería consigo reducciones significativas a los ingresos tributarios del país, porque no se estaría sometiendo a tributación todas las rentas originadas dentro del territorio nacional por los contribuyentes extranjeros. Sobre ello Isabel Chiri, en el Documento de Trabajo No. 1-2012 de la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, comenta:

Es común encontrar en la literatura como justificación para la eliminación de la doble imposición por medio de la negociación de convenios tributarios, el argumento de que a pesar de la pérdida de recaudación que se generaría en los Estados donde se localiza la renta, los tratados son un instrumento primordial para la atracción de inversiones. Este enunciado justificativo parte de la premisa que al eliminarse o

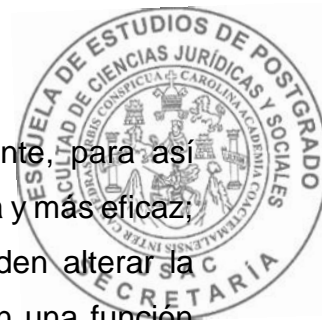


reducirse la doble imposición, la variable tributaria no tendrá mayor influencia en la decisión de la localización de la inversión. Así, el país resultará más atractivo en términos relativos que aquellos que mantienen la doble imposición. Bajo ese argumento, la pérdida de recaudación que la aplicación de un CDI producirá a un país importador de capital, se verá compensada con la mayor inversión que debería llegar luego de que se cuente con una red más extensa de tratados tributarios. Sin embargo, mayor evidencia empírica es necesaria para demostrar que para el país receptor de la inversión, las pérdidas de recaudación son menores a las ganancias producidas por la atracción de inversión extranjera directa (Chiri, 2012).

Es importante destacar los comentarios realizados por Chiri, al indicar que uno de los principales inconvenientes que generan los convenios internacionales para evitar la doble tributación, a los países importadores de capital (como es el caso de Guatemala), es la contracción en la recaudación tributaria; pero por otro lado, los convenios ofrecen contrarrestar esa pérdida tributaria, atrayendo a inversionistas extranjeros, aumentando de esa forma las posibilidades de desarrollo económico e incentivando el flujo de capitales, el financiamiento externo y el acceso a tecnología. No se conoce ningún estudio dirigido a explorar el tema en América Latina.

Para algunos autores, el aspecto tributario en los países en desarrollo, no es un factor determinante para una mayor o menor inversión extranjera, debido a que este no es el aspecto que incide esencialmente en la decisión final del inversionista. Sin embargo, si tiene influencia dentro del conjunto de condiciones que son evaluadas por los inversionistas. Frente a ello, se hace cada vez más necesario para Guatemala, adoptar mecanismos jurídicos internacionales que le permitan atraer capitales extranjeros, y recibir beneficios tributarios recíprocos. Es muy probable que los beneficios económicos, solo podrán apreciarse en un mediano y largo plazo.

Para cerrar el tema de los convenios internacionales para evitar la doble o múltiple tributación, es importante señalar que la mayoría de autores coinciden en que los convenios no se inmiscuyen en la normativa interna de los estados, sino únicamente



limitan la potestad tributaria relacionada con la del otro país interviniente, para así establecer medios de intercambio internacional e inversión menos onerosa y más eficaz; por ende los convenios internacionales en materia tributaria no pretenden alterar la legislación propia de cada país, mucho menos crear impuestos. Cumplen una función negativa de delimitar la potestad tributaria de los estados, por medio de las reglas de distribución pactadas.

Una última recomendación para tratar de solventar el problema identificado en la presente investigación, podría ser convenir con el proveedor internacional (persona no residente en Guatemala) para que al monto de los servicios prestados le incremente el valor de la retención, es decir, el proveedor extranjero deberá emitir una factura por el valor de sus servicios especializados más el valor de la retención; esto permitirá incrementar el valor del gasto para el contribuyente local, convirtiendo el valor total de los servicios, es un gastos efectivamente deducible; es importante aclarar que esta situación se trata de un convenio particular con el proveedor extranjero, en muchas ocasiones incrementar el valor de la factura traerá consigo costos que no se tenían contemplados en la negociación inicial de los servicios, colando en una posición difícil a ambas partes del contrato.

3.6. Derecho comparado en relación a la figura “*gross up*”

El derecho comparado consiste en una técnica jurídica por medio de la cual se estudian y contrastan algunas instituciones o figuras jurídicas de legislaciones positivas vigentes en distintas jurisdicciones del mundo, con el objetivo de analizar y profundizar en el conocimiento del ordenamiento jurídico propio. El derecho comparado persigue el estudio del derecho positivo extranjero, para indagar en puntos de coincidencia o diferencias con el derecho positivo local, permitiendo aportar datos importantes para corregir debilidades. El derecho comparado es una disciplina de reciente creación, según Marta Morineau: “La historia del derecho comparado, como disciplina académica autónoma es relativamente joven” (Morineau, 2006).



En esa línea de ideas, para el presente análisis se consideran 3 ordenamientos jurídicos de Latinoamérica para verificar cuál es el tratamiento fiscal que le dan a la absorción del impuesto por parte del contribuyente (agente de retención) a cuenta de una persona no residente. Vale la pena comentar que cada jurisdicción le denomina de diferente manera a esta figura tributaria.

Para el caso de Argentina, de conformidad con su regulación interna y de acuerdo con el artículo electrónico publicado por el Dr. Osvaldo Purciariello, cuando el deudor local toma a su cargo, total o parcialmente, el pago del impuesto del beneficiario del exterior se deberá adicionar a la ganancia del beneficiario del exterior el impuesto tomado a cargo del agente, a lo cual le denominan acrecentamiento de la renta. El acrecentamiento que menciona el Dr. Purciariello se realiza por medio de una simple fórmula matemática en la cual se incrementa al valor de la ganancia del proveedor, el valor de la retención que asumirá el agente local.

En la medida que el gasto esté vinculado con ganancias gravadas, el acrecentamiento es un gasto deducible en el balance fiscal del agente pagador. Por lo anterior se puede validar que para la legislación argentina, el acrecentamiento representa un gasto totalmente deducible de impuestos, siempre y cuando cumpla con la condición de estar vinculado directamente con la generación de ganancias gravadas para el agente que asume la retención.

Caso contrario a la normativa guatemalteca, se puede comprobar que la ley tributaria de Argentina si regula expresamente el tema del acrecentamiento a la renta por el pago de servicios a una persona extranjera, cuando el contribuyente local (agente de retención) decida asumir el costo del impuesto que debería pagar la persona no residente. La única condición que impone la norma tributaria es la vinculación directa del gasto (servicio contratado con el proveedor extranjero), con la generación de rentas gravadas para el contribuyente local que asuma el impuesto. Se considera que esta situación respeta la lógica económica y comercial que se pacta en los contratos de servicios con proveedores extranjeros, en la cual no se modifica la obligación tributaria, sino



únicamente se traslada la obligación del pago hacia un tercero, siendo este el agente de retención designado en la ley tributaria del país donde se está prestando el servicio.

En Perú, según su Ley del Impuesto a la Renta, existe una prohibición al contribuyente para deducir de la renta bruta, el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. De acuerdo con la prohibición estipulada en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, se puede determinar una regla general: No es deducible el Impuesto a la Renta de un tercero, ya sea que se trate del Impuesto a la Renta de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta categoría y rentas de no domiciliados.

De acuerdo con lo determinado en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta de Perú, los contribuyentes que generen utilidades no pueden deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que hayan asumido y que corresponda a una tercera persona. En ese contexto se ha señalado que el mecanismo del “*gross up*” se encuentra dentro de la prohibición descrita en la norma tributaria y que por la aplicación del Código Tributario de Perú, los contratos privados entre particulares con relación a la obligación tributaria no surten efectos para fines de la Administración Tributaria.

El criterio que sostiene el peruano Deyby Fernández sobre el caso es que, el valor que asume financieramente la parte que realiza la retención del Impuesto a la Renta y que paga el servicio a la persona no residente, no califica técnica ni contractualmente como el impuesto de un tercero, sino como parte del valor de la contraprestación del tercero, el cual se añade al valor de lo exigido (precio) por el prestador del servicio. El costo económico que involucra el “*gross up*” corresponde a una condición para la prestación del servicio por parte del extranjero, es decir, una vez pactado en el contrato entre las partes se vuelve una obligación de tipo contractual, que no puede ser ignorada por las partes ni ser tratada como una liberalidad por la Administración Tributaria.

Él también considera que cuando el artículo 26 del Código Tributario de Perú establece que los acuerdos por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero carecen de eficacia para la Administración Tributaria, lo hace para



determinar que la obligación tributaria de un contribuyente no es transmisible, lo cual impide que el contribuyente pueda desconocer una deuda ante el fisco peruano bajo el pretexto de una transmisión (acuerdo) realizada. Situación que no se presenta con la aplicación del “*gross up*”, pues este mecanismo no busca transmitir la obligación tributaria a un tercero con la finalidad de que no se le exija el referido impuesto pues la obligación tributaria no es transmisible y además porque en este tipo de operaciones con no domiciliados, el tercero cumple la función de un agente de retención, por el que se le obliga a pagar al fisco peruano la retención efectuada, y por ende, no sería posible sostener que el “*gross up*” genera la transmisión de una obligación tributaria.

Muy interesante el análisis que realiza Fernández al considerar que el “*gross up*” no encuadra en la prohibición que regula la norma tributaria de Perú, basando su opinión en que el costo financiero del “*gross up*” es parte del valor de los servicios contratados con el proveedor extranjero; asimismo considera que esta figura no busca trasladar la obligación tributaria a un tercero con el objetivo de que el Estado no pueda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a ningún contribuyente, sino que el agente de retención será quien asuma el impuesto y lo pague íntegramente, no afectando los intereses económicos del Estado.

Sobre el particular el Tribunal Fiscal de Perú considera que el “*gross up*” permite materializar un ajuste para determinar una nueva retribución contractual y de esta manera el proveedor reciba lo que económicamente había planeado; asimismo, el tema de la retención del Impuesto a la Renta debe recaer sobre el total ajustado, pues esta cifra es la que quedó obligado a pagar el contratante, de conformidad con lo pactado; por lo que la retención se calcula sobre el total del valor ajustado, cumpliéndose de esta manera con lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta de Perú.

Se puede observar que el criterio jurídico que tomó el Tribunal Fiscal de Perú, es un criterio expansivo que logra acomodar las piezas de la normativa tributaria a las condiciones pactadas en los contratos internacionales suscritos con los proveedores; bajo ese criterio se puede afirmar que la cláusula de “*gross up*” no implica una asunción

de impuestos en los términos establecidos en la ley tributaria, lo cual permite que la retribución ajustada resulte totalmente deducible para efectos tributarios.



Por último, se considera el caso de México donde según la página web de su Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el Título V de su Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas o las personas morales residentes en el país, o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que hacen pagos a residentes en el extranjero, deben cumplir con las siguientes obligaciones: a) Calcular, retener y hacer el entero del impuesto sobre la renta que corresponda a dichos extranjeros. b) Enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de pago o al momento en que lo efectúe, lo que suceda primero. c) En el caso de que los pagos o contraprestaciones se efectúen en moneda extranjera, el impuesto se entera haciendo la conversión a moneda nacional.

Adicional a las obligaciones que la ley tributaria impone a las personas que realizan pagos a personas o empresas extranjeras, se aclara que cuando la persona que haga pagos a residentes en el extranjero cubra por cuenta de los contribuyentes el impuesto que a éstos les corresponda, el importe de dicho impuesto se considera como ingreso obtenido por estos contribuyentes. Bajo ese contexto y según comentarios del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como quedó mencionado anteriormente, el artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en los casos en que las personas que hagan alguno de los pagos a que se refiere el Título V de la misma ley (honorarios, regalías, entre otros), y decidan cubrir por cuenta del residente en el extranjero el impuesto que a este le corresponda por la obtención de tales ingresos, el importe del impuesto cubierto se considera un ingreso atendiendo a la naturaleza del ingreso por el cual se paga el impuesto conforme a los ingresos previstos en la normativa.

En virtud de ello, el Instituto Mexicano de Contador Públicos considera que es clara la intención que tiene el legislador, de querer gravar el importe equivalente al impuesto que sea cubierto por cuenta de los residentes en el extranjero, es decir, un impuesto sobre impuesto, ya que al dársele a tal importe la naturaleza de ingreso de los referidos



en el Título V de la ley tributaria de México, este importe legalmente podrá ser gravado con la tasa de ISR que corresponda al principal. Según el Instituto, esta disposición obedece a que en varios casos, es una práctica generalizada y común que los residentes en el extranjero prestadores de bienes o servicios, como parte de las negociaciones, establezcan como requisito el que la contraprestación pactada no se vea afectada por temas de retención de impuestos, razón por la cual, el contratante se ve en la necesidad de absorber el costo del impuesto que a tales ingresos corresponda.

En ese caso, será necesario incrementar el importe del impuesto a la contraprestación deseada por el residente en el extranjero, a efecto de que una vez aplicada la tasa de retención quede libre a su disposición el importe deseado, procedimiento que se conoce como piramidación o “*gross up*”. En ese orden de ideas, si el valor de la retención forma parte del ingreso para la persona extranjera, en consecuencia para una adecuada simetría se considera que también forma parte del costo para el contratante y por ende se encuentra en condiciones de poder deducirlo de su renta imponible.

De acuerdo con lo anterior, se puede concebir que la legislación mexicana reconoce el mecanismo de piramidación, como lo llama el Instituto Mexicano de Contadores Público, como una forma de incrementar la renta de los proveedores residentes en el extranjero, de tal manera que al aplicar el porcentaje de impuestos regulados en la ley tributaria, los proveedores puedan recibir la contraprestación exacta establecida (sin considerar impuestos), y por ende, ese incremento de renta, denominado “*gross up*”, representa un gasto deducible para el contratante local. Situación distinta sucede con la legislación guatemalteca, en donde no se establece ningún mecanismo que permita realizar un incremento al valor de la contraprestación pactada con los proveedores extranjeros, de manera de no afectar la contraprestación pactada, y cumplir con el pago de los impuestos en Guatemala.



CONCLUSIONES



En virtud con la información compilada en el desarrollo de la investigación, se determina que el término inglés “*gross up*” corresponde a una lógica económica del proceso de fijación de precios entre dos partes, usualmente un contratante local y un prestador de servicios extranjero; en donde la contraprestación debe ser de tal forma que al descontar los impuestos respectivos se obtenga como resultado un determinado monto neto esperado y previamente definido por el prestador del servicio. Esta figura es llamada incrementación de la renta, acrecentamiento de la renta, absorción del impuesto, asunción del impuesto e incluso piramidación, dependiendo de la jurisdicción que se trate.

De acuerdo con el análisis realizado a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, norma jurídica que contiene las regulaciones del Impuesto sobre la Renta, se concluye que, el mecanismo de absorción del Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, a cuenta de una persona no residente y sin establecimiento permanente en el país, no se encuentra expresamente regulado en la norma tributaria, por lo anterior, se considera que el procedimiento de absorción del impuesto de un no residente, no está prohibido en norma legal alguna, y es absolutamente razonable en el marco de los negocios internacionales.

Se comprobó la hipótesis de trabajo planteada al inicio de la investigación, toda vez que no se encontró ninguna norma tributaria que establezca el procedimiento jurídico por medio del cual, se permita la deducibilidad del gasto por el tema de la absorción del Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, a cuenta de un no residente. Derivado de ello, se considera que la situación actualmente se encuentra sujeta al criterio tributario del ente fiscalizador, lo cual puede afectar los intereses económicos de los contribuyentes colocándolo en una posición de desventaja.



Luego del análisis correspondiente al criterio tributario institucional de la Administración Tributaria de Guatemala de considerar improcedente la deducibilidad del gasto que genera la absorción del Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, a cuenta de un no residente; se concluye que el criterio tributario del ente fiscalizador no se encuentra legalmente soportado, y atenta contra el principio de equidad y justicia tributaria que garantiza los derechos del contribuyente, lo anterior denota falta de certeza jurídica y algún tipo de discrecionalidad en el criterio tributario.

En relación a la comparación efectuada con el derecho positivo de otras jurisdicciones tributarias, se concluye que el costo económico que involucra la absorción del Impuesto sobre la Renta por parte del agente de retención, a cuenta de una persona no residente; corresponde a una situación absolutamente razonable en los negocios internacionales, asimismo se estableció que es una condición necesaria para la prestación del servicio por el proveedor extranjero; por lo que debe ser integrado a la base imponible como parte de la contraprestación del servicio, lo cual permite una retribución ajustada totalmente deducible para efectos impositivos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS



Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo. (2017). *Los Sistemas Tributarios en América Latina*. Recuperado de Biblioteca Digital AECID: http://bibliotecadigital.aecid.es/bibliodig/pub_aecid/i18n/catalogo_imagenes/grupo.cmd?path=1016241

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

Alvarado Sandoval, J. A., & López Cruz, O. (2012). *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala: Serviprensa, S. A.

Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Santillana.

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala.

Barrientos Quezada, J. R. (abril de 2012). *Análisis breve de la Reforma Tributaria Guatemalteca*. Recuperado de Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales: https://icefi.org/sites/default/files/analisis_reforma_tributaria_en_guatemala_2012.pdf

Cáceres, G., & Pérez Novaro, C. (s.f.). *El concepto de residencia en el sistema tributario uruguayo*. Recuperado de Universidad de la Empresa: <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,763,O,S,0,15267%3BS%3B4%3B870>



Chiri Gutiérrez, I. (junio de 2012). *La Doble Imposición y los Convenios Tributarios*. Recuperado de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_DT_1_convenios_Chiri.pdf

Colaiacovo, J. L. (2015). *Negociación y Contratación Internacional*. Argentina: Ediciones Macchi.

Colegio de Contadores Públicos de México. (2006). *Introducción a Impuestos Internacionales*. México.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (julio de 2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Recuperado de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Congreso de la República de Guatemala. (1970). Decreto No. 2-70 Código de Comercio de Guatemala. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto No. 6-91 Código Tributario. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto No. 26-92. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria. Guatemala.

Criterio Institucional Tributario No. 2-2017 (Superintendencia de Administración Tributaria 13 de diciembre de 2017).



Díaz Dubón, C., & Nájera de Flores, L. (2008). *Derecho Financiero I. Guatemala*. Editorial Praxis.

Expediente 1898-2012 (Corte de Constitucionalidad 11 de julio de 2013).

Expediente 358-2013 (Corte de Constitucionalidad 31 de julio de 2014).

Expediente 456-2002 (Corte de Constitucionalidad 23 de octubre de 2003).

Expediente 775-2007 (Corte de Constitucionalidad 24 de abril de 2008).

Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002 (Corte de Constitucionalidad 15 de diciembre de 2003).

Fernández Arámbulo, D. G. (s.f.). *Tribunal Fiscal: Gross up de Impuesto a la Renta*. Recuperado de Studylib: <https://studylib.es/doc/8305313/gross-up---informativo-caballero-bustamante>

Flores Valeriano, E. (1984). *El Impuesto sobre la Renta*. Honduras: Editorial Universitaria Centroamericana.

García Yash, S. S. (agosto de 2015). *Las Obligaciones del Patrono como Agente de Retención en las Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia en Guatemala*. Tesis de posgrado. Guatemala, Guatemala, Guatemala: Universidad Rafael Landívar.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero Tomo I*. Argentina: Editorial La Ley.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero Tomo II*. Argentina: Editorial La Ley.



González, D. (octubre de 1997). *Estudio Comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CIAT*. Recuperado de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/estudio_comparado_impuesto_renta_dario_gonzalez.pdf

Gramajo Castro, J. P. (2012). *Código Civil Comentado y Anotado Tomo II*. Guatemala.

Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Abeledo-Perrot.

Jefe del Gobierno de la República. (1963). Decreto-Ley 106 Código Civil. Guatemala.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Texto y Comentarios. (2015). Recuperado de Instituto Mexicano de Contadores Públicos: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/05/LIBRO-ISR-2015-.pdf>

López Rodríguez, J. M. (mayo de 2014). *Análisis del Marco Jurídico-Tributario Nacional del Establecimiento Permanente con el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-*. Tesis de Posgrado. Guatemala: Universidad Rafael Landívar.

Luna, R. (s.f.). *Renta Mundial versus Renta Territorial*. Recuperado de Universidad para la Cooperación Internacional: http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/011.pdf

Macho Pérez, A. B. (2005). *El principio de Irretroactividad en Derecho Tributario*. Tesis. Barcelona, España: Universidad Pompeu Fabra.



Margáin Barrasa, E. (2002). *Ley del impuesto sobre la renta en la reforma fiscal*. Recuperado de Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/7.pdf>

Medina, H. M. (octubre de 2016). *Cláusulas Usuales en los Contratos Internacionales*. Recuperado de Asuntos Legales: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/hector-mauricio-medina-531081/clausulas-usuales-en-los-contratos-internacionales-2433571>

Mendoza, E. (2014). *Fascículos sobre Derecho Tributario*. Guatemala.

Monterroso Velásquez, G. E. (2012). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Editorial Comunicación Gráfica G&A.

Montufar Rodríguez, R. (2000). *Tendencias Modernas del Derecho Tributario*. Tesis. Guatemala: Universidad Rafael Landívar.

Morineau, M. (2006). *El Derecho Comparado*. Recuperado de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1855/5.pdf>

Munévar, Ó. (2016). *La residencia fiscal en Colombia, problemáticas de la normativa actual y propuestas desde la óptica internacional*. Recuperado de Universidad Externado de Colombia: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/4751/5510/>

Pelaez Vesco, V. M. (octubre de 1981). *Doble Tributación Internacional de la Renta*. Tesis. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.



Pérez Royo, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. España: Thomson Civitas.

Pérez Royo, F. (2016). *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*. España: Grupo Anaya.

Presidencia de la República de Guatemala. (2004). Acuerdo Gubernativo No. 206-2004. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Guatemala.

Presidencia de la República de Guatemala. (2013). Acuerdo Gubernativo No. 213-2013 Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Guatemala.

Purciariello, O. R. (2012). *Tratamiento tributario de los beneficiarios del exterior*. Recuperado de El Cronista: <https://www.cronista.com/fiscal/Tratamiento-tributario-de-los-beneficiarios-del-exterior-20120528-0037.html>

Ramírez Crisóstomo, L. A. (2016). *Impuesto sobre la Renta: Tratamiento de las Rentas generadas por Contribuyentes No Residentes sin Establecimiento Permanente*. Tesis. Chiquimula, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Real Academia Española. (2016). *Diccionario del Español Jurídico*. Recuperado de <https://dej.rae.es/lema/contrato>

Real Academia Española. (2018). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de <https://dle.rae.es/?id=W9ps3nd>

Roldán, S. M. (2006). *Tributación en el Comercio Electrónico, Aspectos Jurídicos de la Contratación Electrónica*. Argentina: Editorial Osmar D. Buyatti.



Sánchez García, N. (s.f.). *La Doble Imposición Internacional*. Recuperado de Comité Económico i Social: http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf

Sánchez Usera, E. F. (2015). *Tratamiento Fiscal del Tercer Sector en Guatemala*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar.

Santiago De León, E. G. (2008). *Derecho Financiero*. Guatemala: SR Editores.

Servicio de Administración Tributaria. (2017). *Obligaciones de las Personas que hagan pagos a Residentes en el Extranjero*. Recuperado de Servicio de Administración Tributaria: http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/obligaciones_pagos_extranjero.aspx

Spisso, R. R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.

Taleva Salvat, O. (2009). *Diccionario Tributario*. Argentina: Valleta Ediciones.

Universidad Esan. (25 de julio de 2018). *¿Cuáles son los principios que informan la tributación internacional?* Recuperado de Universidad Esan: <https://www.esan.edu.pe/apuntes-empresariales/2018/07/cuales-son-los-principios-que-informan-la-tributacion-internacional/>

Villegas, H. B. (1994). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.

Zavala Aguilar, G. (2004). *Cultura Tributaria Tópicos Fiscales y Laborales*. México: Dosfiscal Editores.

Zavala Ortiz, J. L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Chile: Editorial Jurídica
Conosur Ltda.





Anexo No. 1

Entrevistas realizadas



ENTREVISTA

Nombre: **Melanie de Paz**

Profesión: **Abogada y notaria con maestría en consultoría tributaria**

Fecha: **4 de junio de 2019**

1. ¿Conoce la cláusula denominada “gross up” en los contratos internacionales?

Si la conoce.

2. ¿Considera que la absorción del ISR a cuenta de un no residente (por parte del agente de retención), es un gasto vinculado a la generación de renta gravada para el agente de retención?

Considera que si es un gasto vinculado.

3. ¿Es posible identificar en la Ley de Actualización Tributaria algún procedimiento para absorber el Impuesto sobre la Renta de un proveedor no residente en Guatemala?

No, la situación es un tema poco común que la normativa no previó.

4. ¿Conoce el criterio que ha tomado la Administración Tributaria ante la absorción del ISR por parte del agente de retención en nombre del no residente?

Si lo conoce.

5. ¿Considera válido, desde el punto de vista de la justicia y equidad tributaria, que SAT sostenga que al no estar detallado en la ley la auto retención, no pueda considerarse gasto deducible, el impuesto pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente?

No lo considera válido, toda vez que es un impuesto que a la luz de la Ley de Actualización Tributaria debe deducirse, además que es un gasto útil para poder llevar a cabo la actividad del contribuyente. De acuerdo con su



percepción, el criterio de SAT atenta contra los principios constitucionales del Derecho Tributario, porque está prohibiendo una situación que no está en ley, tergiversando el derecho de legalidad y está colocando al contribuyente en desventaja, contraviniendo la justicia y la equidad tributaria.

6. ¿Considera que el no aceptar la deducibilidad del ISR pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente contraviene el derecho que tiene el contribuyente de descontar los impuestos efectivamente pagados?

Indica que definitivamente contraviene el derecho que tiene el contribuyente de descontar los impuestos pagados.

7. ¿Considera que hay falta de certeza jurídica respecto al tema?

No considera que no hay falta de certeza jurídica, sino más bien una interpretación inadecuada en contra de la justicia tributaria, toda vez que SAT ha definido claramente su criterio en cuanto al tema. Es importante recordar que un criterio institucional desde cualquier punto de vista, no es una ley, y por ende no tiene fuerza de ley.

8. ¿Cuál cree que podría ser una posible solución al caso?

Una solución puede ser reformar la Ley de Actualización Tributaria regulando de forma concreta el tema, para que deje ser un mero criterio y se convierta en vinculante. O bien, la pronunciación de la Corte de Constitucionalidad.

9. ¿Considera que el criterio de SAT se encuentra soportado legalmente de una forma adecuada?

No, toda vez que un criterio no tiene el carácter de ley. Si bien es cierto que la norma nunca alcanzará para regular todos los supuestos, considera que



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



en aquellos casos donde se restrinja un derecho (como el presente caso) debiese estar regulado de forma expresa en la normativa.

10. ¿Algún comentario adicional que pueda complementar la investigación?

Es importante comentar que para el caso de Guatemala, las normas tributarias no avanzan con la misma velocidad con que avanzan los mercados internacionales, por lo cual, la aplicación deber ser más flexible y adaptarse al mundo de los negocios actuales, de lo contrario se estará colocando en desventaja a los sujetos pasivos. Además, considera que la figura estudiada encaja muy bien en el numeral 15 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, porque la doctrina tributaria contiene los matices necesarios sobre los cuales se puede determinar que el agente de retención se encuentra dentro de la relación jurídico tributaria.



ENTREVISTA

Nombre: **Gladys Monterroso**

Profesión: **Abogada y notaria con maestría en Derecho Tributario**

Fecha: **28 de mayo de 2019**

1. ¿Conoce la cláusula denominada “gross up” en los contratos internacionales?
Si, corresponde a una cláusula a través de la cual se puede hacer deducible la retención, así como el gasto en sí y no tomar como costo el ISR, lo que importa acá es que el gasto no pueda hacer objeto de ajuste por el ente fiscalizador. La cláusula favorece al contribuyente.
2. ¿Considera que la absorción del ISR a cuenta de un no residente (por parte del agente de retención), es un gasto vinculado a la generación de renta gravada para el agente de retención?
Lo que sucede que se está absorbiendo un costo, pero no se está cumpliendo con un aspecto de tipo formal (por no haberse efectuado la retención). Considera que es cuestión de mucho criterio por parte del auditor tributario. Al no estar regulada, queda a muchos criterios por parte de SAT.
3. ¿Es posible identificar en la Ley de Actualización Tributaria algún procedimiento para absorber el Impuesto sobre la Renta de un proveedor no residente en Guatemala?
Considera que no se puede interpretar porque no existe en la ley, es un tema que no está regulado. Los legisladores no tomaron en cuenta algunos detalles para normarlos, sin embargo, en la vida real cuando suceden, colocan al contribuyente en una situación lo puede afectar económicamente.



4. ¿Conoce el criterio que ha tomado la Administración Tributaria ante la absorción del ISR por parte del agente de retención en nombre del no residente?

Desconoce el criterio que ha tomado SAT sobre el tema.

5. ¿Considera válido, desde el punto de vista de la justicia y equidad tributaria, que SAT sostenga que al no estar detallado en la ley la auto retención, no pueda considerarse gasto deducible, el impuesto pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente?

Lo considera injusto, porque es un gasto que el contribuyente local realizó, lo cual le servirá para generar utilidades futuras; el hecho que la normativa no lo establece taxativamente, es injusto, lo cual atenta contra los principios de justicia tributaria y capacidad de pago.

6. ¿Considera que el no aceptar la deducibilidad del ISR pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente contraviene el derecho que tiene el contribuyente de descontar los impuestos efectivamente pagados?

Por supuesto que lo está contraviniendo.

7. ¿Considera que hay falta de certeza jurídica respecto al tema?

Considera que si hay falta de certeza jurídica por la ambigüedad, no se tomaron en cuenta pequeños detalles, lamentablemente los legisladores no son conocedores de la materia tributaria.

8. ¿Cuál cree que podría ser una posible solución al caso?

Que SAT tuviera un criterio definido y generalizado para los auditores tributarios para poder permitir la deducción de estos gastos. Esto permitiría que hubiera un precedente para que forme parte del criterio que utilizará el auditor tributario para aceptar el gasto como deducible.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



9. ¿Considera que el criterio de SAT se encuentra soportado legalmente de una forma adecuada?

El hecho que no esté regulado expresamente en la ley no significa que no pueda ser aceptado, según su criterio se está violentando el principio de justicia y capacidad de pago castigando al agente de retención al no permitir la deducción del gasto.

10. ¿Algún comentario adicional que pueda complementar la investigación?

Lamentablemente no conoce ningún caso que pueda comentar.



ENTREVISTA

Nombre: **Ondina Ramírez**

Profesión: **Contadora pública y auditoría con maestría en consultoría tributaria**

Fecha: **15 de mayo de 2019**

1. ¿Conoce la cláusula denominada “gross up” en los contratos internacionales?

Si la conoce.

2. ¿Considera que la absorción del ISR a cuenta de un no residente (por parte del agente de retención), es un gasto vinculado a la generación de renta gravada para el agente de retención?

Considera que no es un gasto vinculado para generar renta gravada para el agente de retención, sino más bien es un gasto para el no residente.

3. ¿Es posible identificar en la Ley de Actualización Tributaria algún procedimiento para absorber el Impuesto sobre la Renta de un proveedor no residente en Guatemala?

En la actual ley no se reguló el tema.

4. ¿Conoce el criterio que ha tomado la Administración Tributaria ante la absorción del ISR por parte del agente de retención en nombre del no residente?

Si lo conoce.

5. ¿Considera válido, desde el punto de vista de la justicia y equidad tributaria, que SAT sostenga que al no estar detallado en la ley la auto retención, no pueda considerarse gasto deducible, el impuesto pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente?



Considera que el criterio de SAT no atenta la justicia ni la equidad tributaria, porque el agente de retención no es el contribuyente directo, sino únicamente un responsable tributario.

6. ¿Considera que el no aceptar la deducibilidad del ISR pagado por el contribuyente (agente de retención) a cuenta del no residente contraviene el derecho que tiene el contribuyente de descontar los impuestos efectivamente pagados?

Considera que no lo contraviene, porque no es un impuesto del contribuyente local. Explica que lo primero que hay que analizar es quien es contribuyente de la relación jurídico tributaria, que para este caso será el no residente; asimismo, comenta que el comprador local únicamente participa como un agente de retención. Por lo cual, la norma tributaria permite deducir únicamente los impuestos efectivamente pagados por el contribuyente, por lo cual el impuesto absorbido por el agente de retención no encaja en la situación prevista en la norma.

7. ¿Considera que hay falta de certeza jurídica respecto al tema?

Considera que si hay certeza jurídica del caso.

8. ¿Cuál cree que podría ser una posible solución al caso?

Para poder reconocer el impuesto absorbido, la norma lo debe regular; por lo cual la solución más viable es que el no residente asuma los impuestos que le corresponde.

9. ¿Considera que el criterio de SAT se encuentra soportado legalmente de una forma adecuada?

Si, toda vez que el principio de legalidad para materia tributaria estima que únicamente se puede hacer lo que la norma específica permita.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



11. ¿Algún comentario adicional que pueda complementar la investigación?

No tuvo otros comentarios adicionales.



Anexo No. 2

Expediente 1898-2012 de la Corte de Constitucionalidad



INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 1898-2012

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA, QUIEN LA PRESIDE, ROBERTO MOLINA BARRETO, GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, HECTOR EFRAÍN TRUJILLO ALDANA, MARÍA DE LOS ÁNGELES ARAUJO BOHR Y JUAN CARLOS MEDINA SALAS. Guatemala, once de julio de dos mil trece,

Se tiene a la vista para dictar sentencia, el planteamiento de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 31 que adiciona el artículo 16 "A" del Código Tributario; 32 que adiciona el artículo 30 del Código Tributario, en la parte que reza: "...Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos..."; 44 que reforma el artículo 94 del Código Tributario, en el numeral 19, en las partes que dicen: "La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria..."; y "**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00)..."; 50 que adiciona el artículo 120 "A" del Código Tributario, en la palabra: "...profesionales..." del primer párrafo; 62 que adiciona el artículo 170 "A" del Código Tributario, en la parte que dice: "...bajo apercibimiento que si no lo hiciere se le certificará lo conducente. – La certificación de lo conducente, cuando proceda, deberá emitirla el juez, dentro del plazo de diez días contados a partir de finalizado el plazo anteriormente relacionado."; y 66 que reforma el artículo 6 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; todos del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene las "**Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando**", formulado por la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, por medio de su Presidente, José Guillermo Alfredo Cabrera Martínez, EL solicitante tiene su domicilio en el departamento de Guatemala y actuó con el auxilio del abogado Ovidio Ottoniel Orellana Marroquín, Es ponente en el presente caso el Magistrado Vocal III, Alejandro Maldonado Aguirre, quien expresa el parecer de este Tribunal.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

La solicitante de la inconstitucionalidad afirma que los artículos impugnados, violan el texto constitucional por las siguientes razones:

A) El artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adiciona el artículo 16 "A" al Código Tributario, y que establece: "**Simulación fiscal.** La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: **a)** Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; **b)** Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o **c)** Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. – En estos casos, la Administración Tributaria, formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda."; viola los artículos 2o., 5o., 12, 39, 43, 141, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo que se explica de la siguiente manera:

Al regularse la figura de la simulación fiscal en la forma establecida, no se propicia



contributiva posee para exigir el exacto acomodo de la actividad del poder público a la norma superior.

En la materia, dos principios importantes se encuentran reconocidos en la Constitución: Uno, el de legalidad; otro, el de capacidad tributaria. El primero, se encuentra, entre otras disposiciones, claramente establecido en el artículo 239, el que contiene los elementos básicos de la obligación contributiva, entre ellos la reserva de ley, por lo que solamente el órgano dotado de potestad de legislar puede decretarla, disposición que conjuga con los artículos 135 inciso c) *in fine*, y 171 inciso c) de la Constitución, y únicamente en los términos o límites de la norma superior, porque en el Estado Constitucional de Derecho, la ley, que es la expresión más evidente del poder público, no es norma suprema porque sobre ella está la Constitución. Esta reserva de ley se perfecciona al fijar varios aspectos de la llamada *ratio legis* tributaria, entre ellos: la finalidad de su imposición ("conforme a las necesidades del Estado"); su adecuación a la equidad y justicia tributarias y la determinación de las bases de la recaudación, tales como: el hecho generador, los sujetos de la relación; las exenciones; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.

Son estos los parámetros que el Tribunal debe tener como base para resolver la cuestión planteada, (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad: doce de febrero de mil novecientos ochenta y ocho, Expediente 293-87, Gaceta VII).

---IV---

Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. El Estado es el gestor del bien común. Para realizarlo necesita de la obtención de recursos que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y, en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares.

En todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, éstos han ejercitado su Poder Tributario, exigiendo a los particulares que les trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los gobernados realicen esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente "contribuyen" para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones, y conforme al sistema de división de Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Organismo Legislativo (Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. Edición, Porrúa, 1994, páginas. 204 y siguientes). Poder que es ejercido discrecionalmente por este último, dentro de los límites que establece la propia Constitución y que culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye; posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento.

Al hacer alusión a la potestad tributaria ésta se refiere necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando se especifica la



competencia tributaria se refiere a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado, (Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, Limusa, México, 1995, páginas 45-47), La potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación y de reglamentación; de aplicación; y de jurisdicción y ejecución, que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren la Constitución y las leyes,

Esta Corte ha asentado que los recursos estatales económicos incluyen las contribuciones obligadas que impone el mismo Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, Es al legislador a quien compete el ejercicio de esa potestad, que tiene en el establecimiento de los impuestos una típica y originaria manifestación, la cual, como toda potestad estatal, le ha sido conferida por el pueblo en la Constitución Política y, por ende, ha de llevarse a la práctica conforme dicho cuerpo de normas fundamentales, (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de doce de mayo de mil novecientos ochenta y ocho: Expediente 10-88, Gaceta VIII)

El estudio "*Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010*", presentado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sobre la recaudación como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) en Guatemala afirma que partió de su nivel más bajo, de 9% en 1990, hasta alcanzar el punto más elevado, 13,9% en el 2007, El estudio resalta que la presión tributaria presentó una tendencia al alza durante diecisiete años consecutivos, hasta que en el 2,008 se vio interrumpida –tras la crisis económica mundial–, que llevó a descender en 2,010 a niveles similares a los del 2,000, Si bien Guatemala ha experimentado un aumento moderado de la presión tributaria, habiendo incluso registrado para el 2,010 una carga tributaria del 12,3%, continúa siendo un país de América Latina [región con una presión tributaria promedio del 19,4%], con un nivel bajo, muy lejos del 33,8% alcanzado en promedio por los países de la OCDE.

---V---

Visto lo anterior, procede analizar la denuncia de violación a normas de carácter fundamental contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, y para ello deben confrontarse las normas legales [reformas fiscales] que la postulante estima inconstitucionales con aquellos preceptos de la Norma Suprema que se denuncian como infringidos,

DENUNCIA

La Solicitante denuncia la inconstitucionalidad del Artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adiciona el artículo 16 "A" al Código Tributario, el cual establece:

"Artículo 31. Se adiciona el artículo 16 "A", con el texto siguiente: **Artículo 16 "A". Simulación fiscal.** La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: **a)** Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; **b)** Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas [sic]; o, **c)** Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. – En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda."

– Violación a la seguridad jurídica.



Anexo No. 3

Expediente 358-2013 de la Corte de Constitucionalidad



INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 358-2013

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS ROBERTO MOLINA BARRETO, QUIEN LA PRESIDE, GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MAURO RODERICO CHACÓN CORADO, HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA, CARMEN MARÍA GUTIÉRREZ DE COLMENARES Y MARÍA DE LOS ÁNGELES RAUJO BOHR: Guatemala, treinta y uno de julio de dos mil catorce.

Se tiene a la vista para dictar sentencia, la acción de inconstitucionalidad general parcial de los artículos 4, numeral 2, literal b); 8, inciso 3; y 17, primer y segundo párrafos, todos del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, "Ley de Actualización Tributaria", promovida por Eduardo Alfonso Abril Arana y Edgar René Ortiz Romero, quienes actuaron con el auxilio de los abogados Edgar Stuardo Ralón Orellana, María Eugenia Rivera Lacayo y Sussan Andrea Campollo Díaz. Es ponente en el presente caso el Magistrado Presidente, Roberto Molina Barreto, quien expresa el criterio de este Tribunal.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Los solicitantes plantean la acción de inconstitucionalidad y argumentaron: a) que el artículo 4, numeral 2, literal b), en la parte que prescribe "*b) Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala*", viola, tergiversa, y/o disminuye el derecho establecido en el artículo 243 constitucional, por cuanto que atenta contra el principio de capacidad de pago, al gravar las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala, que por cierto no estaban gravadas bajo la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, sino que se consideraban rentas exentas (artículo 6, literal m, de esa



De lo anteriormente transcrito, se puede observar que ambas normas regulan supuestos bastante similares, con la diferencia de que el primero lo hace a manera de ilustración (incluso aplicable a los otros regímenes que regula la ley), es decir, dar una mayor claridad en cuanto a qué debe entenderse o qué incluyen las rentas provenientes del trabajo, mientras que el segundo establece los supuestos que hacen nacer la obligación tributaria (hechos generadores) del Impuesto Sobre la Renta, pero únicamente de las rentas provenientes del trabajo prestado en relación de dependencia, y donde expresamente no se incluyen los supuestos contenidos en la literal b) del artículo (4) que impugnan los accionantes.

Por lo tanto, las pensiones, jubilaciones y montepíos que por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala, si bien estén incluidas en la norma impugnada como un tipo de renta de fuente guatemalteca, también debe tomarse en cuenta que no se incluye expresamente como un hecho generador del impuesto, y ese aspecto impide que surja la obligación tributaria respecto al régimen impositivo del Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, y por ende, en manera alguna puede requerirse o exigirse de parte de este encargado de la recaudación de los tributos, el cumplimiento de pago alguno.

Dicho en otras palabras, las rentas provenientes del pago de pensiones, jubilaciones y montepíos, al no estar contempladas como hechos imponibles, resultan ser una renta de fuente guatemalteca que no está afectada al régimen de "Renta del Trabajo en Relación de Dependencia" contenido en el Título III del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, es decir, no se encuentran gravadas por el impuesto sobre la renta.

Por los motivos expuestos, al no haber obligación de pago del impuesto, no resulta técnicamente válido invocar como motivo de inconstitucionalidad la supuesta contravención al principio de capacidad contributiva, porque éste va íntimamente ligado a aquél (el pago), y por ser éste el motivo central de la acción promovida, deviene improcedente acogerse la misma, por lo que debe declararse sin lugar.



vocablo 'razonable' deriva del latín 'rationabilis', adjetivo que significa arreglado, justo, conforme a razón... dice Germán Bidart Campos, lo razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que conculca la Constitución, lo anticonstitucional... Por lo expresado, esta Corte concluye que lo razonable es lo justo y equitativo, lo conforme con la Constitución, según las condiciones de persona, tiempo, modo y lugar y en función de todos los valores que, en un orden jerárquico, integran el plexo axiológico del orden jurídico (libertad, igualdad, solidaridad, paz, seguridad, orden, bienestar, etc.)".

De conformidad con el Ley de Educación Nacional, contenida en el Decreto Legislativo 12-91 del Congreso de la República, el "Sistema Educativo Nacional" es el conjunto ordenado e interrelacionado de elementos, procesos y sujetos a través de los cuales se desarrolla la acción educativa, de acuerdo con las características, necesidades e intereses de la realidad histórica, económica y cultural guatemalteca; los centros educativos privados, como parte del sistema educativo son establecimientos a cargo de la iniciativa privada que ofrecen servicios de esta naturaleza, de conformidad con los reglamentos y disposiciones aprobadas por el Ministerio de Educación quien a la vez tiene la responsabilidad de velar por su correcta aplicación y cumplimiento,

Es decir los centros educativos privados con el fin de prestar servicios en el ramo de la educación, tienen el derecho de organizarse de la forma que la Constitución Política y demás leyes se lo permitan, y no tendrán más limitaciones que las referentes a motivos sociales y de interés nacional que impongan las leyes, ello de conformidad con lo establecido en el artículo 43 constitucional, el cual reconoce la libertad de industria, comercio y de trabajo.

En el ámbito tributario, los contribuyentes o responsables de los centros educativos privados deben cumplir con la obligación de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 135 constitucional, la cual implica el sostenimiento del Estado para el cumplimiento de los fines de este, esa contribución ha dicho esta Corte tiene el carácter de obligatoria y atiende a las potestades del Estado para



imponer por sí solo, obligaciones tributarias; mismas que se deben cumplir en la forma prescrita en la ley, que en materia tributaria serán estructuradas de conformidad con el principio de legalidad establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En conclusión en cuanto al mandato establecido en el artículo 73 constitucional, específicamente a la exención de impuesto que deben gozar los centros educativos privados, estos se deben circunscribir a la obligación de impartir "educación" con el objeto de promover la "cultura" de la persona, entendida esta como el conjunto de conocimientos que permite a esta desarrollarse; por lo que al ser la educación un derecho fundamental y uno de los servicios esenciales que presta el Estado, debe ser autorizada e inspeccionada por este cuando no sea el prestatario directo de la misma, al respecto esta Corte ha indicado que las facultades de inspección otorgadas al Estado en el ramo de la educación tienen un sentido general y amplio que no puede ser considerado restrictivo ni aislado, lo cual deber armonizar en todo el contexto constitucional, y, el tema impositivo no puede ser ajeno a ese control Estatal, por lo que para el presente caso este Tribunal aprecia que la norma cuestionada no contraria la disposición constitucional referida, sino la desarrolla, con el objeto de establecer los alcances al beneficio por motivos sociales y de interés común (exención tributaria) regulado constitucionalmente pero en congruencia con el Derecho a la Educación en la forma referida en este fallo, pues toda actividad ajena a la educación o que sea de naturaleza comercial suministrada por los centros educativos privados no pueden ser objeto de tal exención constitucional.

Para concluir es preciso señalar que el beneficio fiscal –exención tributaria– establecido en el artículo 73 constitucional impone, para su procedencia, la concurrencia de una doble condición; por un lado dicho beneficio se brinda o confiere respecto de centros educativos privados y no en cuanto a personas en particular, apreciándose que es una posibilidad conferida en cuanto a las entidades que presten ese tipo de servicios; adicionalmente, como elemento complementario, la disposición contempla que dicha exención corresponde a tales



Anexo No. 4

Expediente 456-2002 de la Corte de Constitucionalidad



EXPEDIENTE 456-2002

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS MARIO GUILLERMO RUIZ WONG, QUIEN LA PRESIDE, CIPRIANO FRANCISCO SOTO TOBAR, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, RODOLFO ROHRMOSER VALDEAVELLANO, SAÚL DIGHERO HERRERA, FRANCISCO JOSÉ PALOMO TEJEDA Y MANUEL DE JESÚS FLORES HERNÁNDEZ: Guatemala, veintitrés de octubre de dos mil tres.

Se tiene a la vista para dictar sentencia la Acción de Inconstitucionalidad General Parcial planteada por Edgar Rivera González contra los artículos 1, 2 párrafos primero, segundo, tercero y cuarto y 4 primer párrafo de la Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales (Decreto 10-2002 del Congreso de la República). El solicitante actuó con su propio auxilio y con el de los abogados Ángel Aníbal Pappa López y Eric de Jesús Maldonado Arreaga.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Lo expuesto por el solicitante se resume: a) el artículo 1 de la Ley impugnada que copiado textualmente preceptúa: "Se aprueba el impuesto específico que grava la distribución en el territorio nacional, de bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, y alcoholes para fines industriales, descritas en la presente ley, tanto de producción nacional o que sean importadas.", transgrede el segundo párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República que prohíbe los tributos confiscatorios y la doble tributación, La disconformidad entre la norma constitucional y la ordinaria que se objeta, se produce por el hecho de que la actividad real, específica y concreta que grava esta última ya se encontraba afectada al impuesto al Valor Agregado; b) el impuesto se causa por cada uno de los despachos en la fecha que salgan de las bodegas o lugares de almacenamiento del contribuyente o, bien, en el caso de retiro por parte del fabricante o el importador para uso o consumo personal del propietario, de sus socios o accionistas, directores, funcionarios o empleados, en la fecha en que se produzca el retiro, o en el caso de las transferencias de dominio a título gratuito que realicen los fabricantes o importadores, en la fecha en que se produzca la entrega real; y, en el caso de las importaciones que realicen directamente en forma eventual y para su propio consumo, las personas individuales o jurídicas que no sean fabricantes o importadores debidamente registrados en la SAT, en la fecha de su ingreso al país por la Aduana correspondiente. Nótese la similitud de ambos tributos -IVA y de la Distribución- que abarca no solamente los hechos generadores sino también el momento en que se causa o devenga el impuesto; c) de conformidad con los artículos 1 y 2 de la ley cuestionada, el citado impuesto recae sobre la distribución de las mercancías a las que la ley se refiere, tanto de producción nacional como importadas, de manera que el hecho generador de este tributo es la distribución de aquellos bienes y no la salida de los mismos de las bodegas o lugares de almacenamiento; sin embargo, el artículo 4 de esta normativa establece que el tributo se genera en la fecha en que las mercaderías salen de las bodegas o lugar de almacenamiento, para su distribución, Según expresa, resulta claro que la salida por sí sola de los productos gravados de una bodega de almacenamiento, no puede ni debe considerarse como el hecho generador del nuevo tributo, porque para que aquélla produzca efectos jurídicos se requiere que se integre, que se complemente con todos sus elementos, es decir, que se haga con la finalidad que motiva el movimiento o despacho de la mercadería, que no puede ser otra sino la de su distribución y venta, conformándose así, el hecho generador; d) a su juicio, resulta obvio, que para que el



Esta Corte ha definido al Impuesto como: "...un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual." (Criterio asentado por esta Corte en sentencia de diez de mayo de dos mil, dictada en el expediente 829-98).

Siguiendo la relación de la sentencia que se cita, la Constitución de la República, propugna por un sistema tributario justo, equitativo y estructurado conforme a la capacidad de pago de los contribuyentes. Por ello, prohíbe la doble o múltiple imposición, así como los tributos confiscatorios; y, no obstante ser poco usual que los textos constitucionales definan conceptos, no sucedió así en la Constitución de 1985 respecto del fenómeno impositivo objeto de este planteamiento, porque, a tenor de lo establecido en el artículo 243 *ibid*, ese evento se presenta cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario por el mismo evento o período de imposición. De esta suerte han quedado perfectamente delineados en el propio texto constitucional los parámetros que deben ser ponderados en la presente acción para establecer si existen o no las contradicciones constitucionales aducidas por el postulante.

-III-

En el presente caso, Edgar Rivera González, impugna de inconstitucionales los artículos 1, 2 párrafos primero, segundo, tercero y cuarto y 4 primer párrafo de la Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales, argumentando que tales preceptos gravan actos sobre los cuales pesa, con anterioridad, el impuesto al Valor Agregado -IVA-, por lo que se violan los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República. Centra su impugnación en los siguientes puntos: a) el hecho generador es la "distribución" y no la salida del producto de las bodegas; b) la "salida" por sí sola, no debe considerarse como hecho generador del tributo, porque para que éste se produzca se requiere que se integre con la finalidad que motiva el despacho de la mercadería, que no puede ser otro que la venta; c) si el hecho generador fuera sólo la salida de los productos de las bodegas de almacenamiento se produciría una irrazonabilidad tributaria; d) entre los hechos que dan lugar al IVA y el de la Distribución, existe una coincidencia en cuanto al producto que sale de las bodegas para el consumo personal, autoconsumo o venta; y e) toda mercadería que salga de las bodegas o almacenes de los contribuyentes para ser vendida o autoconsumida resulta doblemente gravada por el IVA y por el impuesto a la Distribución.

Teniendo presente estos argumentos, así como las normas legales y constitucionales invocadas, resulta determinante, examinar el hecho generador del tributo cuya constitucionalidad se cuestiona con el objeto de establecer si éste ya era objeto de gravamen impositivo alguno. El artículo 1 impugnado, preceptúa que grava la "Distribución de las Bebidas..."; y con el fin de precisar el momento en que la misma se produce, para efectos del tributo, en el artículo 3 primer párrafo, indica que se da, al salir el producto de las bodegas o lugares de almacenamiento, independientemente de la finalidad con la que ocurra el reparto del producto. Es este hecho -la Distribución- que es objeto del gravamen y aún cuando pueda apreciarse que la salida del producto de las bodegas, tiene incidencia en las finalidades comerciales que el reparto del producto persigue,



Anexo No. 5

Expediente 775-2007 de la Corte de Constitucionalidad



INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 775-2007

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS GLADYS CHACÓN CORADO, QUIEN LA PRESIDE, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, ROBERTO MOLINA BARRETO, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MARIO PÉREZ GUERRA, CARLOS ENRIQUE LUNA VILLACORTA Y JOSÉ ROLANDO QUESADA FERNÁNDEZ: Guatemala, veinticuatro de abril de dos mil ocho.

Para dictar sentencia, se tiene a la vista la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida por Erick Fabricio Barillas Herman y Douglas Constantino Sacor Velásquez, contra el artículo 13 del Decreto 18-04 que adicionó la literal j) al artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, ambos del Congreso de la República de Guatemala. Los postulantes actuaron con el patrocinio profesional de los abogados Israel Benito Ajucum López, René Pedro Tzul Tzul y Alex Iván Soto Castellanos.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN:

Lo expuesto por los accionantes se resume: **a)** la literal impugnada contiene un tratamiento distinto para situaciones distintas, es decir, los costos y gastos del período que excedan al noventa y siete por ciento del total de ingresos gravados por un lado, y aquellos que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento del total de sus ingresos gravados por otro lado, no encuentra con base a la razón el porqué de la distinción, ya que no se basa en la utilidad neta o ganancia como parámetro de igualdad. Conforme con el principio de igualdad, sería establecer que quien obtuviera mayor ganancia tuviere mayor sacrificio en la deuda tributaria, o quien tuviera menor utilidad neta a su vez, tenga menor o ninguna carga tributaria. Al desconocer la utilidad neta o ganancia como parámetro para dar un tratamiento a situaciones distintas, la citada norma contempla un trato desigual injustificado que no subsiste al examen confrontativo con el artículo 4 constitucional; **b)** para que el principio de capacidad de pago, concebido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, alcance efectividad, es necesario que los impuestos tengan correspondencia con la proporcionalidad de la capacidad contributiva, es decir, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual, y así hacer realidad un sistema tributario justo y equitativo, que tome en cuenta las aptitudes personales y las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, ya sea mediante la creación de tipos mínimos y máximos, tarifas progresivas e inclusive exenciones que excluyan de la tributación a sujetos que carezcan de capacidad contributiva. En esencia, se debe personalizar la capacidad de pago para hacerlo justo, equitativo y fundamentado en la realidad económica. La norma impugnada contiene, junto a la prohibición de deducir gastos y costos del período que exceda al noventa y siete por ciento del total de los ingresos gravados en su primer párrafo, la inaplicabilidad de esa prohibición para contribuyentes con margen bruto inferior al cuatro por ciento del total de sus ingresos gravados. Dicha distinción no estima la capacidad de pago como parámetro para dar un tratamiento distinto, pues sólo en atención a la utilidad neta o ganancia se determinaría la posibilidad del contribuyente de soportar o no una carga tributaria. En la forma regulada por la literal denunciada, se transgrede la justicia y la equidad como principios del sistema tributario y se hace una distinción alejada del principio de capacidad



establecer una salvedad o excepción en la norma, no constituye un trato desigual injusto o discriminatorio entre personas de similares aptitudes; es una mera consideración para aquéllos que no obstante optar por determinado régimen tributario, operan con pérdidas reales en forma consecutiva y que han solicitado tratamiento especial en su caso en particular, interpretación concurrente con el criterio sustentado por este Tribunal en el sentido que: "...este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge..." (Gaceta 24, expediente 145-92, sentencia del dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos), Así las cosas, se determina que la disposición ya indicada no genera el supuesto vicio denunciado.

– IV –

Los accionantes argumentaron que la norma impugnada contiene, junto a la prohibición de deducir gastos y costos del período que exceda al noventa y siete por ciento del total de los ingresos gravados en su primer párrafo, la inaplicabilidad de esa prohibición para contribuyentes con margen bruto inferior al cuatro por ciento del total de sus ingresos gravados, sin estimar la capacidad de pago como parámetro para dar un tratamiento distinto, pues consideran que sólo en atención a la utilidad neta o ganancia se determinaría la posibilidad del contribuyente de soportar o no una carga tributaria, con lo cual estiman transgredidos los principios de seguridad jurídica y de capacidad de pago.

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

El Principio de Capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo. De esa cuenta, el hecho de que la norma que se analiza sea aplicable exclusivamente para las personas que opten como régimen de tributación el establecido en el artículo 72 de la ley *ibídem*, ello no evidencia violación a los principios constitucionales invocados, pues no se advierte parámetro de confrontación alguno con el artículo 243 constitucional, y no atenta la seguridad jurídica.

– V –

Con base a lo anteriormente expuesto, esta Corte considera que no existen las inconstitucionalidades denunciadas y así debe declararse, además, debe imponerse a cada uno de los abogados auxiliares la multa que en derecho corresponde, sin condenar en costas al accionante, por no existir sujeto legitimado para su cobro.

LEYES APLICABLES

Artículos citados, 267 y 272, inciso a), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 115, 133, 143, 148, 163 inciso a), y 186 de la Ley de Amparo, Exhibición



Anexo No. 6

Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002 de la Corte de Constitucionalidad



EXPEDIENTES ACUMULADOS 1766-2001 y 181-2002

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS MARIO GUILLERMO RUIZ WONG, QUIEN LA PRESIDE, CIPRIANO FRANCISCO SOTO TOBAR, JUAN FRANCISCO FLORES JUÁREZ, SAÚL DIGHERO HERRERA, CARLOS ENRIQUE REYNOSO GIL, GLORIA MELGAR DE AGUILAR Y FRANCISCO JOSÉ PALOMO TEJEDA: Guatemala, quince de diciembre de dos mil tres.

Se tienen a la vista para dictar sentencia, las acciones de Inconstitucionalidad general acumuladas, total del Decreto 99-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-, y parcial de los artículos 1, 3, 4, 7 –párrafos segundo y último -, 9 y 15 del citado Decreto; promovidas por Eduardo Palomo Escobar, Roberto René Alonzo Castañeda y Juan Eladio Campos Moraga y el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF-. Los postulantes actuaron con el auxilio de los abogados Eduardo Palomo Escobar, Roberto René Alonzo Castañeda, Juan Eladio Campos Moraga, Rodrigo Rosenberg Marzano, Lucrecia Mendizábal Barroña y Olga María Pivaral Alejos.

ANTECEDENTES

I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Lo expuesto por los postulantes se resume:

A) **Eduardo Palomo Escobar, Roberto René Alonzo Castañeda y Juan Eladio Campos Moraga** promovieron acción de inconstitucionalidad total del Decreto 99-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias -IEMA-; Indicando para el efecto lo siguiente: **a)** de acuerdo con el principio de capacidad de pago establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, las contribuciones a los gastos públicos deben ser en la medida de las posibilidades económicas de los obligados, es decir, de acuerdo con la capacidad económica que tenga el sujeto pasivo para tributar, la cual depende fundamentalmente de los resultados económicos del mismo sujeto, por lo que quien obtiene mayores ganancias o utilidades, está en mejores posibilidades de efectuar su contribución a los gastos públicos; de ahí que este principio requiera de una personalización o individualización del tributo, que permite determinar cuantitativamente lo que el contribuyente ha ganado o perdido en el ejercicio de su actividad económica durante el período fiscal de que se trate, lo que, a su vez requiere que la base imponible esté constituida por realidades económicas, es decir, por factores que realmente evidencien el grado de riqueza del contribuyente, lo cual determinará su capacidad de pago; **b)** el Decreto 99-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, contraría el principio de capacidad de pago establecido en el artículo 243 constitucional, al gravar la propiedad de las empresas mercantiles y agropecuarias, sin atender a los resultados económicos que los propietarios de esas empresas obtengan como consecuencia de su explotación; es decir que lo que se grava es el hecho mismo de la propiedad sobre las empresas mercantiles, sin atender a los resultados utilidad-pérdida que se pueda derivar de la utilización de ese medio de producción, ni de los resultados del ejercicio de determinada actividad económica; lo cual es obviado en la ley impugnada, pues en ella no se considera si el contribuyente obtuvo o no utilidades o ganancias, ni juzga si el sujeto del tributo tiene o no capacidad para contribuir a los gastos públicos y en qué medida tiene tal capacidad, sino simplemente regula que por el hecho de ser propietario de un medio de producción, lo convierte en sujeto del Impuesto, gravándole precisamente la propiedad sobre ese medio de producción; **c)** partiendo del hecho de que por medio del Decreto Impuesto se grava la propiedad sobre las empresas mercantiles y agropecuarias, y no los resultados económicos que se obtengan por medio de éstas, al hacerse la determinación de dicho impuesto sobre la base del activo de tales empresas; la base imponible no puede servir para determinar la capacidad de



de Inconstitucionalidad- se ha omitido el pertinente razonamiento que justifique, de manera concreta y precisa, la procedencia de una declaratoria de Inconstitucionalidad que, por derivación, abarcaría también a los artículos 1, 2, 4, 6 y 11 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, sobre todo porque en algunos de ellos se regula lo relativo al hecho generador y forma de pago de dicho impuesto.

Siendo que la formulación de dicha tesis fue omitida por los postulantes de inconstitucionalidad, y ésta no puede ser suplida por esta Corte sin tener que apartarse de su necesaria imparcialidad, se concluye en este apartado de la sentencia, que esta Corte está jurídicamente imposibilitada de realizar el examen y la declaración de exclusión total de las normas pretendida en la acción instada por los abogados Eduardo Palomo Escobar, Roberto René Alonzo Castañeda y Juan Eladio Campos Moraga; por lo que la acción de inconstitucionalidad total del Decreto 99-98 del Congreso de la República y sus reformas, debe declararse sin lugar,

- V -

Desestimado el planteamiento de Inconstitucionalidad total planteado, se procede ahora a entrar a conocer sobre la impugnación de inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 7 –párrafos segundo y último-, 9 y 15 del Decreto 99-98 del Congreso de la República (el “decreto impugnado”, en lo sucesivo de esta sentencia), instada por el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF-; el cual se analiza como sigue:

A) Se impugna de inconstitucionalidad el artículo 1, del decreto citado, el cual expresa lo siguiente: “Se establece un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias, domiciliadas o situadas en el territorio nacional”. Dicha norma es señalada de inconstitucionalidad por contravenir su texto los artículos 4o, 119 literales a), f), k) y n), 130 y 243 de la Constitución Política de la República,

Evocando los argumentos sobre los cuales se basa la impugnación, se aprecia que ninguno de ellos encuentra el respaldo de este tribunal en esta sentencia, pues la norma que se analiza carece de diferenciación sustancial que vulnere el principio de igualdad, en ellas se observa la característica de territorialidad de los impuestos que son creados por el Congreso de la República de Guatemala, y no existe en ella discriminación alguna entre nacionales y extranjeros, al no ser el criterio de la nacionalidad del propietario de la empresa el que prevalece como factor preponderante para determinar la imposición; aparte de que el hecho de establecer un impuesto que recaiga sobre la propiedad de empresas, sean éstas mercantiles o agropecuarias, no puede configurar, en la forma argumentada por el Comité accionante, lesión alguna de los mandatos programáticos contenidos en el artículo 119 de la Constitución, ni de la prohibición contenida en el artículo 130 de este último cuerpo normativo supremo.

Se afirma lo anterior atendiendo fundamentalmente a la forma en la que está redactado el texto del artículo objeto de análisis, cuyo tenor es claro; y de ahí que constituya una apreciación subjetiva del Comité accionante, respecto de que por el hecho de imponerse un impuesto a empresas que se dediquen a dos actividades lucrativas determinadas (mercantiles y agropecuarias) ello necesariamente debe tener una incidencia negativa en la promoción del desarrollo económico de la nación, y con ello se desestime la iniciativa de inversiones en actividades agrícolas, pecuarias, industriales o comerciales, lo cual repercutiría en la competitividad del mercado guatemalteco; Siendo que las apreciaciones subjetivas antes indicadas no pueden reflejar transgresión de preceptos constitucionales, debe observarse aquí el principio democrático en la emisión de las leyes, el cual permite concluir que en el artículo 1 impugnado, el Congreso de la República actuó con sustento en los artículos 171, literal a) y 239 de la Constitución Política de la República, sin quebrantar los principios contenidos en el artículo 243 del texto supremo,



Anexo No. 7

Criterio Institucional Tributario No. 2-2017 del Superintendente de Administración
Tributaria

CRITERIOS TRIBUTARIOS INSTITUCIONALES

No. 2-2017

“CRITERIOS INSTITUCIONALES RELACIONADOS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO”.

I. ANTECEDENTES:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Reglamento Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, define como mercancía, a los bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial, y con la inserción de la tecnología en los mercados locales e internacionales, se ha creado la incertidumbre en reconocer como bien o servicio la compra venta por medios electrónicos de software y licencias, así como sus repercusiones en el Impuestos Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, motivo por el cual se hace necesario unificar criterio a nivel institucional, para la correcta aplicación de lo que establecen las Leyes citadas.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, define como mercancía, a todo bien corpóreo o incorpóreo susceptible de intercambio comercial.

Asimismo, el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el artículo 4 numeral 3 literal c) inciso III, establece que son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital generadas en Guatemala, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en el país, tal como las regalías pagadas por personas individuales o jurídicas residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala, por el uso de derechos o licencias sobre programas informáticos o sus actualizaciones; y 104 numeral 3 literal c. refiere que el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta, que aplica a los no residentes en concepto de regalías es del 15%.

La misma norma legal citada, en el artículo 33 refiere que el costo de adquisición de los activos intangibles, tales como los derechos sobre programas informáticos y sus licencias deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un periodo no menor de cinco años.

Renta, por rentas de no residentes y enterarlo a la Administración Tributaria dentro del plazo establecido para el efecto.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, aplicará para los siguientes casos: importación del software; reventa de los programas informáticos o licencias por el derecho de uso; y por los servicios que se realicen en Guatemala por el personal de un no residente, ya sea por actualización o soporte cobrado, de acuerdo con lo prescrito en los artículos 2 numerales 1), 2) y 3); 3 numerales 1), 2) y 3); 6 numerales 1) y 3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, la ley citada en el párrafo anterior, regula que se considera exportación de servicios, la venta realizada al exterior, cumplidos los requisitos siguientes: que el servicio sea prestado en Guatemala, para ser utilizado exclusivamente en el exterior, por un no residente ni domiciliado en Guatemala, que se pague conforme las divisas, es decir que deberá cumplirse con todos los supuestos legales, para que el contribuyente pueda considerar la exportación de servicios.

Además refiere que la venta de bienes al exterior, se considera exportación de servicios, siempre que dichos bienes sean nacionales o nacionalizados para ser utilizados o consumidos en el extranjero. En ambos casos, para exportaciones de bienes o servicios, estarán exentos del pago de Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de la Ley ya citada, para el pago de rentas a no residentes, no se tiene contemplada la auto retención; sino que, únicamente la autoliquidación y pago, siendo ésta, cuando el no residente liquide y pague el Impuesto Sobre la Renta que no se haya retenido por el agente retenedor, según lo descrito en el artículo 105 de la Ley mencionada.

Si bien es cierto que el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, estipula que los impuestos son deducibles cuando constituyan costo; también lo es, que dentro del mismo Decreto no detalla en qué casos los impuestos se consideran como costo y asimismo, no se encuentra regulada la auto retención; por lo que no es procedente considerar como costo o gasto deducible el Impuesto Sobre la Renta pagado por el contribuyente a cuenta del no residente.

En conclusión, cuando el que venda el software o las licencias por el derecho de uso, es un contribuyente residente y fabricante del bien intangible y su giro habitual sea la comercialización de este tipo de bienes o derechos, deberá cumplir con sus obligaciones tributarias de acuerdo al