

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a seated man, likely a saint or scholar, holding a book. Above him is a crown. To the left and right are various symbols, including a castle and a lion. The text around the border of the seal reads "ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CETERAS ORBIS CAROLINA".

**OBLIGACIÓN DEL AGENTE DE RETENCIÓN DE ENTREGAR LA CONSTANCIA  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RETENIDO EN EXCESO AL TRABAJADOR EN  
RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

**ANA ABIGAIL GARCÍA AGUILAR**

**GUATEMALA, MAYO DE 2019**

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

**OBLIGACIÓN DEL AGENTE DE RETENCIÓN DE ENTREGAR LA CONSTANCIA  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RETENIDO EN EXCESO AL TRABAJADOR EN  
RELACIÓN DE DEPENDENCIA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ANA ABIGAIL GARCÍA AGUILAR**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, mayo de 2019

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Licda.	Olga Araceli López Hernández
Vocal:	Licda.	Glenda Yadira Cifuentes
Secretaria:	Licda.	Ninfa Lidia Cruz Oliva

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Guillermo Rolando Díaz Rivera
Vocal:	Lic.	Luis Emilio Orozco Piloña
Secretario:	Lic.	Héctor Osberto Orozco y Orozco

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 06 de febrero de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, MARIA SOLEDAD MORALES CHEW  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
ANA ABIGAIL GARCÍA AGUILAR, con carné 200111025,  
 intitulado RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
**LIC ROBERTO FREDY ORELLANA MARTINEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 28 / 11 / 2017.

f)



Asesor(a)  
 (Firma y Sello)

*Marisol Morales Chew*  
 Abogado y Notario





*Licda. María Soledad Morales Chew*  
*Abogada y Notaria.*

*5ª. Avenida 11-70 oficina 4E zona 1 Edificio Herrera.*

*Tel: 58265232*

*moraleschewmarisol@gmail.com*

Guatemala 5 de marzo del 2018.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ.  
Jefe de la Unidad de Tesis.  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Apreciable Licenciado.

En cumplimiento del nombramiento como Asesora, me permito hacer de su conocimiento que no tengo ningún parentesco dentro de los grados de ley y que procedí a asesorar el trabajo de tesis de grado de la bachiller **ANA ABIGAIL GARCÍA AGUILAR**, titulado **RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**.

Se le recomendó a la bachiller el cambio del título de la investigación, el cual ha sido titulado **OBLIGACIÓN DEL AGENTE DE RETENCIÓN DE ENTREGAR LA CONSTANCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RETENIDO EN EXCESO AL TRABAJADOR EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA**.

a) El contenido científico y técnico de la tesis es adecuado para contribuir al tema desarrollado para establecer la obligación del agente de retención de entregar la constancia del impuesto de la renta retenido en exceso específicamente al trabajador en la relación de dependencia.

b) En la elaboración de la tesis se utilizó la metodología adecuada a la naturaleza del problema planteado especialmente el deductivo, observándose la correcta utilización de las técnicas de investigación de recopilación bibliográfica y documental que comprueba



que se realizó la recolección bibliográfica, lo que sustenta de forma ideal el contenido del presente informe.

c) La redacción reúne las condiciones exigidas en cuanto a claridad y precisión, dado que en su oportunidad se sugirió algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción que consideré que en su momento eran necesarias para mejor comprensión del tema que se desarrolla.

e) La contribución científica que deja la investigación en materia jurídica es de suma importancia porque el mismo se encuentra enmarcado tanto; en el derecho laboral como en el derecho tributario, ya que existe la necesidad de crear un marco legal por la problemática de la devolución del impuesto de la renta retenido de más, en el trabajo en relación de dependencia.

f) La conclusión discursiva es precisa, porque se encuentra ajustada a la investigación, además de relatar los aspectos circunstanciales que dan origen al problema planteado coloca la solución al mismo.

En términos generales, la bibliografía utilizada es acorde a la materia de los diversos temas desarrollados en la investigación.

En definitiva, el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con los requisitos exigidos por el artículo 31 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del examen general publico razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Atentamente,

Licenciada María Soledad Morales Chew  
Abogada y Notaria  
Colegiada No. 3985

*Marisol Morales Chew*

Abogado y Notario



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala

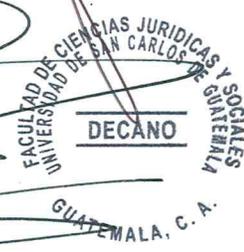


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 09 de abril de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ANA ABIGAIL GARCÍA AGUILAR, titulado OBLIGACIÓN DEL AGENTE DE RETENCIÓN DE ENTREGAR LA CONSTANCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RETENIDO EN EXCESO AL TRABAJADOR EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.

*[Handwritten signatures and stamps]*





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Porque cada día ha hecho de mi vida cosas maravillosas, me protege a pesar de mis debilidades, me ama a pesar de mis defectos y me da soluciones a pesar de mis insistencias, por haberme dado la fortaleza para alcanzar esta meta

### **A MI MADRE:**

Catalina Aguilar de García (Q.E.P.D.), gracias por todo su amor, por siempre haberme tenido toda su confianza y haber creído en mí que lograría este triunfo, sé que se siente muy orgullosa del mismo, besos hasta el cielo.

### **A MI ESPOSO:**

Otto Roberto Hernández Morales, por todo tu amor, paciencia comprensión, apoyo incondicional en cada momento de mi vida, por impulsarme a perseguir mis sueños, creer en mí, mi éxito es tuyo. Te amo.

### **A MIS HIJAS :**

Georgina, Michelle y Zucely, mis más preciados tesoros, por su apoyo incondicional, ser mi inspiración y motivo para lograr este éxito, que me obliga a ser cada día mejor, para que se sientan orgullosas de ser san carlistas.



**A MI SUEGRA:** María Bernarda Morales de Hernández, por todo el cariño y su apoyo incondicional, por estar siempre ahí, deseando lo mejor para mí familia.

**A MI FAMILIA:** En especial, a mis hermanas, cuñados, cuñadas, sobrinos, gracias por su apoyo y creer en mí.

**A MIS AMIGOS:** En especial, Evelyn, Estuardo, Albita, Aury, Orfa Lidia, Ana Flor, Jessica, Natali, Antonieta, Silvia, gracias por su cariño y amistad.

**A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, a quien debo mi formación profesional.

**A USTED:** Que me acompaña en este momento especial, con todo respeto, gracias.



## PRESENTACIÓN

Para la elaboración del presente estudio fue necesario la implementación del método cualitativo, por ser de gran importancia para la elaboración de trabajos correspondientes a las ciencias sociales, para poder establecer que existe un vacío legal y la necesidad de establecer una obligación para el agente de retención. La investigación desarrollada en este trabajo pertenece a la rama del derecho tributario, puesto que integra instituciones para el fortalecimiento del sistema de captación tributaria.

El ámbito temporal en la cual se desarrolló la investigación abarca desde el año 2014 y el año 2015 y el ámbito espacial en el municipio de Mixco del departamento de Guatemala. El presente trabajo tiene como objeto fundamental, establecer que existe la necesidad de una reforma dentro del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, en la cual se establezca una obligación para el agente de retención, para que entregue al contribuyente una constancia final de la retención del impuesto sobre la renta en relación de dependencia

El aporte científico de la investigación es demostrar que es necesario establecer una reforma de ley en la cual se garantice un método desprovisto de mayores formalidades para determinar si al trabajador se le ha retenido el impuesto en exceso. Para evitar una vulneración a los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, y se garanticen la aplicación de dichos principios, específicamente en la institución jurídica de retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia.



## HIPÓTESIS

El ordenamiento jurídico tributario establece el procedimiento para la retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, es la premisa establecida para la elaboración de la presente investigación, se ha recurrido a las variables dependientes e independientes, porque dan origen a la problemática por faltar una obligación no prevista para el agente de retención de dicha institución jurídica.

El objeto del análisis de la institución jurídica investigada, en cuyo sujeto pasivo responsable se denota la necesidad de establecer una reforma dentro de la norma jurídica, para no dejar a discreción del agente de retención una obligación. La presunción inicial es operativa porque se establece la ausencia de una obligación para el agente de retención de la institución jurídica analizada. La representatividad de la muestra es absoluta, porque se ha tomado como referencia la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en la cual no se prevé la obligación de entregar constancia final de la retención del impuesto para el agente de retención.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis fue comprobada, porque está basada en el análisis que permite que se pueda constatar que efectivamente existe un vacío legal en la institución jurídica de la retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia.

Las variables aplicadas permiten alcanzar una respuesta válida y solucionar el vacío legal y no dejar a discreción del agente de retención una obligación. Los factores que sustentan la temática central, tienen su exégesis en el análisis realizado a la institución jurídica investigada, al dejar a discreción una obligación por parte del agente de retención. El resultado de la investigación permite asegurar que no se vulnere los principios que informan al derecho tributario.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción .....	i

### CAPÍTULO I

1. Derecho tributario .....	1
1.1. Evolución histórica.....	1
1.2. Definición del derecho tributario .....	5
1.3. Características del derecho tributario .....	7
1.3.1. Coacción en la génesis del tributo.....	7
1.3.2. Coacción normada.....	7
1.3.3. Finalidad de cobertura del gasto público .....	8
1.3.4. Capacidad contributiva .....	8
1.4. Objeto del derecho tributario .....	9
1.5. Clasificación del derecho tributario.....	10
1.5.1. Derecho tributario sustantivo.....	10
1.5.2. Derecho tributario formal.....	11
1.6. Contenido del derecho tributario.....	11
1.6.1. Parte general .....	14
1.6.2. Parte especial.....	13
1.7. Fuentes del derecho tributario.....	14
1.7.1. Fuente escrita.....	15
1.7.2. Principio de legalidad y reserva de ley .....	16
1.7.3. Los tributos.....	16
1.7.4. Concepto de tributo .....	17
1.7.5. Clasificación de los tributos .....	18



## CAPÍTULO II

	<b>Pág.</b>
2. Los impuestos .....	19
2.1. Definición de los impuestos .....	19
2.2. Origen y evolución de los impuestos.....	22
2.3. Principios constitucionales en materia tributaria .....	24
2.3.1. Principio de legalidad .....	25
2.3.2. Principio de seguridad jurídica .....	27
2.3.3. Principio de justicia social .....	28
2.3.4. Principio de capacidad de pago .....	29
2.3.5. Principio de generalidad.....	31
2.4. Objeto de los impuestos.....	32
2.5. Clasificación de los impuestos .....	33
2.5.1. Impuestos directos .....	33
2.5.2. Impuestos indirectos .....	34

## CAPÍTULO III

3. Impuesto sobre la renta .....	37
3.1. Definición .....	37
3.2. Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta .....	39
3.3. Características .....	39
3.3.1. Directo.....	40
3.3.2. Personal.....	41
3.4. Categorías de rentas.....	41
3.4.1. Renta de actividades lucrativas.....	42
3.4.2. Renta del trabajo.....	43
3.4.3. Renta de capital y ganancias de capital.....	44
3.5. Sujetos .....	45
3.5.1. Renta de actividades lucrativas.....	50



3.5.2. Renta del trabajo .....	52
3.5.3. Renta de capital y ganancias de capital .....	53

## CAPÍTULO IV

4. Retención del Impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia ...	55
4.1. Consideraciones generales .....	55
4.2. Bases de recaudación .....	56
4.2.1. Hecho generador .....	57
4.2.2. Sujetos pasivos .....	58
4.2.3. Base imponible .....	60
4.2.4. Exenciones .....	61
4.2.5. Deducciones .....	65
4.2.6. Tipo impositivo y determinación del impuesto .....	67
4.2.7. Periodo impositivo .....	68
4.3. Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia .....	69
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA</b> .....	75
<b>ANEXOS</b> .....	77
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	83



## INTRODUCCIÓN

El Estado de Guatemala para poder cumplir con el fin del bien común, busca métodos para mejorar la captación, fiscalización y control de los impuestos creando la Ley de Actualización Tributaria. Dentro de esta normativa se regula la retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia. Sin embargo, al analizar dicha institución jurídica, se deduce que no se regulo una forma sencilla y directa para poder establecer si se había retenido en exceso dicho impuesto al trabajador.

El objetivo general de la investigación consistió, en analizar la retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, como objetivos específicos determinar cuáles son los efectos económicos y jurídicos ante la falta de un método directo para revisar si se retuvo en exceso el impuesto sobre la renta, establecer que existe la necesidad de crear un procedimiento directo y sencillo para que el trabajador en relación de dependencia pueda solicitar la revisión y establecer si se le retuvo en exceso el impuesto sobre la renta, establecer dentro de las obligaciones del patrono como agente retenedor, que efectuó al final del ejercicio fiscal una revisión prudencial para establecer que no hubo una retención cobrado en exceso.

La hipótesis planteada comprueba que existe un vacío legal dentro del articulado; concerniente en un método regulado para que sin mayor formalismo se pueda establecer la retención exacta o excesiva del impuesto cobrado.

El impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia es una forma directa de captación tributaria, que trata de mejorar el procedimiento de tributación en dicho gravamen para contribuir al gasto público, como una obligación de los ciudadanos con capacidad productiva.



La tesis se dividió en cuatro capítulos, de la siguiente forma: En el capítulo I, del trabajo se desarrolla el derecho tributario, su evolución histórica, características, objeto, clasificación, contenido y fuentes, se describe del surgimiento de la obligación tributaria; En el capítulo II, se desarrolló uno de los elementos más importantes motivo de estudio y es lo relacionado con los impuestos, su definición, origen y evolución, principios constitucionales en materia tributaria, objeto de los impuestos y su clasificación; En el capítulo III, se expone el impuesto sobre la renta, su definición, naturaleza jurídica, sus características, las categorías de rentas que se regulan en el normativo jurídico y los sujetos en cada renta; En el capítulo IV, se analiza específicamente el impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, consideraciones generales, las bases de recaudación, la base imponible, exenciones, deducciones, tipo impositivo y determinación del impuesto, periodo impositivo y las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia.

Para la elaboración de esta investigación se desarrolló un análisis jurídico-descriptivo del problema, utilizando los métodos analíticos y sintéticos, porque se utilizan las normas jurídicas aplicables a la institución jurídica investigada, así como el inductivo, por medio de los cuales es posible exponer el problema jurídico, en sus diversos aspectos. La técnica utilizada es la de recopilación bibliográfica para establecer definiciones y explicar la problemática, pues posee un acceso a suficientes fuentes de información.

De todo lo expuesto, se espera que este trabajo de investigación sea un elemento esencial de aporte científico al derecho tributario guatemalteco, con la finalidad de fortalecer los derechos de los contribuyentes que son la base del sistema tributario y que busca que se establezca un método basado en los principios constitucionales que permitan establecer la retención en exceso.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El poder tributario “es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones conocidas como tributos a personas individuales y jurídicas”.<sup>1</sup> El ejercicio del poder tributario tiene como propósito primordial, exigir de los particulares el pago de suma de dinero o en algunos casos el pago en especie, de conformidad con la normativa, y lo establecido entre el Estado y los mismos particulares, originando el nacimiento a lo que se denomina obligación tributaria.

La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual; el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, previsto por la ley, de modo tal; que ésta vendría a constituir el fundamento vital de esa obligación de dar.

#### 1.1. Evolución histórica

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana, desde los primeros indicios de vida, el derecho tributario tiene su nacimiento desde la época primitiva en donde las primeras comunidades nómadas descubrieron la agricultura y se quedaron en un solo lugar, lo cual

---

<sup>1</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Pág. 94.

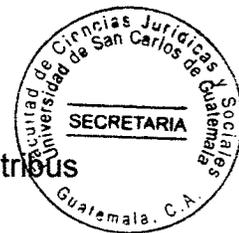


ocasionó varios problemas, por ejemplo, una era el poder cubrir las necesidades dentro de las comunidades, que resultan importantes para sobrevivir por lo cual surgen las necesidades colectivas que afectan a toda la comunidad.

Posteriormente al surgimiento de los problemas que nacen en las comunidades, deciden que es necesario establecer un poder público, que se encargue de que las necesidades de la comunidad se cumplan, por lo que; la forma que se propuso para cumplir con estas necesidades fue el de instituir obligaciones a la población como lo son los tributos, los cuales se le entregaban al poder público para que por medio de dicho poder se pudieran cubrir con las necesidades de la sociedad.

Es esta etapa en donde se justifica la relación jurídica-tributaria, ya que el cambio del nomadismo al sedentarismo creó una mayor facilidad para dedicarse a actividades lucrativas, por lo que; se les obligó a las personas que una parte del lucro obtenido tenía que pasar a manos del gobierno para la satisfacción de las necesidades colectivas.

El jefe de la tribu era el encargado, de recoger el dinero que provenía de la agricultura, de las cosechas o de las tierras, asignando a su vez un conjunto de bienes para atender las necesidades de la comunidad, por lo que; el tributo en la antigüedad es conocido como un pago, ya fuera en dinero o en especie, que recibía el señor a cambio que el vasallo de protección. Por lo que; el tributo impuesto a los pueblos conquistados, viene



desde los romanos, en donde los ciudadanos romanos pagaban tributos a las tribus bárbaras, para apaciguarlas y por haber sido conquistados.

En Grecia y Roma, fueron ciudades antiguas donde en un principio se estableció la obligación tributaria, como un gravamen solamente para los extranjeros, ya que los romanos tenían el derecho ciudadano de pagar tributos únicamente en situaciones y circunstancias extraordinarias.

Pero luego, se produjo la necesidad de sufragar los gastos que surgieron de las guerras, debido a eso, se hizo necesario cobrar un impuesto en dinero de una manera continua, siendo esta una de las principales fuentes de ingreso para el cumplimiento de las necesidades de la comunidad.

En la época de Carlo Magno en donde se da una desmembración del reino, debido a que esté le entrega el reino a su hijo Luis el Piadoso, se obligaba a que el vasallo tenía que darle prestaciones de servicios personales y económicos a su señor y era una ayuda en dinero, estas prestaciones primero fueron arbitrarias, luego fueron reglamentadas.

Posteriormente fueron evolucionando convirtiéndose en subsidios que en épocas pasadas concedía la corona, por lo que existían cuatro razones en las que el vasallo pagaba a su señor: primer pagaba cuando el señor caía en prisión; segundo equiparlo



cuando marchaba para las cruzadas; tercero cuando se casaba con la hija y cuarto cuando se armaba de caballero al hijo.

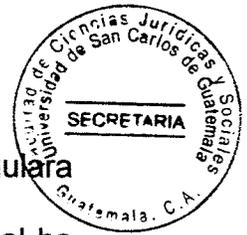
El antecedente histórico del derecho tributario más cercano es la Revolución Francesa de 1789 en donde se da una lucha por el pueblo para mejorar su situación económica, como resultado de ese movimiento se llega a dar el triunfo de la burguesía sobre el feudalismo; con la prohibición del despotismo y la llegada del liberalismo.

Pero luego, de la Revolución Francesa se modificó, surgieron ideas liberales, entre estas se estableció que el precio del tributo se daría según las posibilidades de los ciudadanos. Es decir; la capacidad económica de cada uno de los contribuyentes y así en el siglo XIX el Estado obtenía su mayor parte de los ingresos por medio de los tributos.

La historia indica que “la guerra de independencia de los Estados Unidos se debió a imposiciones sobre el comercio del papel, del vidrio y del té; la Revolución Francesa, entre sus numerosas causas, tuvo una de carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz. El levantamiento de Nápoles de 1777 fue influido notoriamente por el descontento popular que provocó el impuesto de frutas”.<sup>2</sup> El derecho tributario ha sido desarrollado intensamente por la doctrina y ha surgido la necesidad imperiosa de codificarlo.

---

<sup>2</sup> Villegas, Héctor B. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 86.



En el Estado de Guatemala, luego de muchos intentos para crear una norma que regulara el derecho tributario, se logró aprobar en el año 1991, el Código Tributario, el cual ha tenido varias reformas. Entre las últimas destaca la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, norma jurídica que se encuentra vigente.

## 1.2. Definición del derecho tributario

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder”.<sup>3</sup> Es decir, reglas de carácter obligatorias que se deben respetar para la aplicación de los tributos, así como efectos que tendrán el no acatarlas.

Al abordar el tema del derecho tributario, obliga a establecer parámetros constitucionales en relación con la persona, al Estado, a los métodos que son utilizados para crear tributos, las bases de recaudación tributaria, los ilícitos penales y los procesos administrativos de cobro de los tributos y que todo en conjunto viene a coadyuvar al Estado, en su obligación fundamental que es el bienestar de todos sus habitantes a través del bien común.

---

<sup>3</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**. Tomo I. Pág. 137.



Se define al derecho tributario, en forma más completa y adecuada al sistema normativo indicando que “es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos. Norma y crea instituciones que por su especial estructura son sui generis en el derecho en general”.<sup>4</sup> Identifica el origen de los tributos y cada uno de los elementos de esta institución jurídica.

El derecho tributario entonces se encasilla en la rama del derecho público, en la cual se desarrollan principios y normas jurídicas para poder establecer y aplicar los tributos en general, observar límites a las libertades de los ciudadanos para poder cumplir y contribuir al gasto público.

Dentro de la doctrina se encuentran varias definiciones de derecho tributario, la realidad guatemalteca se adecua más al enfoque de Berlini, que explica: “El derecho tributario es una rama del derecho que expone los principios y normas jurídicas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como la creación y a la observancia de algunos límites negativos a las libertades de los particulares conexas como un impuesto con una tasa y con monopolio establecido fundamentalmente por el Estado con el fin de lucro”.<sup>5</sup> Hace énfasis a las garantías establecidas en las normas jurídicas que limitan la aplicación de los impuestos, para no vulnerar los derechos.

---

<sup>4</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 39.

<sup>5</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho Tributario.** Pág. 10.



### **1.3. Características del derecho tributario**

Conociendo ya la definición del derecho tributario dado por algunos autores, es necesario recordar las cualidades que permiten identificarlo o distinguirlo, para complementar el entendimiento de esta disciplina jurídica, entre los cuales se pueden mencionar: coacción en la génesis del tributo, coacción normada, finalidad de cobertura del gasto público, capacidad contributiva.

#### **1.3.1. Coacción en la génesis del tributo**

Derivado de su poder imperio, el Estado crea unilateralmente la obligación de dar tributo, que van hacer pagados por el sujeto pasivo es decir los contribuyentes, haciéndolo aún en contra de voluntad, al no estar de acuerdo, esto como resultado del poder tributario que posee el Estado, quien impone ese cumplimiento como una presión sobre el sujeto pasivo.

#### **1.3.2. Coacción normada**

La facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, no es ejercida arbitrariamente por los Estados de derecho, esa coacción que es ejercitada sobre el contribuyente es emanada de la potestad tributaria, en la cual, nace una relación de



derecho, siempre respetando los principios constitucionales que informan el derecho tributario.

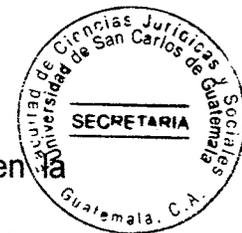
Razón por la cual; se debe establecer los elementos que describen el hecho imponible tributario, determinando una distinción entre tributos de género y tributos de especie es decir impuestos, tasas y contribuciones especiales y tributos en especie es decir diversos impuestos entre sí.

### **1.3.3. Finalidad de cobertura del gasto público**

La finalidad de cobro activo y normado, es la cobertura del gasto público, pues mediante este, el Estado tiene satisfacción de cubrir ineludiblemente las necesidades públicas de los habitantes, que dan nacimiento a la relación jurídica tributaria y que justifican el cobro de tributos de forma coactiva a los contribuyentes, además de la subsistencia del mismo Estado.

### **1.3.4. Capacidad contributiva**

Por la necesidad que tiene el Estado de dar cobertura a las necesidades públicas, es la razón económica, la cual nace del tributo, esa obligación tributaria se tiene que dar según



las facultades económicas de los contribuyentes, cuyo criterio se va a basar en la capacidad contributiva de los mismos, es conocida también como capacidad de pago.

#### 1.4. Objeto del derecho tributario

Para poder comprender el objeto del derecho tributario la doctrina lo define de la siguiente manera "Partamos de un principio metodológico: una rama del derecho se constituye en tal dentro de este universo jurídico, por tener un objeto propio y un método o varios métodos aplicables a dicha disciplina. El derecho tributario tiene su objeto propio el cual está constituido por los tributos, y su propio método de estudio, preferentemente el deductivo, aunque en la interpretación de sus normas se aplican varios métodos de manera integral".<sup>6</sup> Todas las ramas del derecho tienen un objeto, es decir una razón de ser, el derecho tributario también lo tiene y tiene métodos propios.

Queda claro que el objeto del derecho tributario son los tributos, para llegar a la obligación tributaria, los sujetos que participan dentro de dicha institución jurídica, su determinación, su liquidación y a la relación jurídica tributaria. Esta aclaración lo establece la definición del derecho tributario cuando indica que es el conjunto de normas jurídicas y principios que se refieren a los tributos.

---

<sup>6</sup> Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco**. Pág. 24.



## **1.5. Clasificación del derecho tributario**

Para poder llegar a comprender el derecho tributario, cuál es su aprendizaje y la utilidad de esta institución jurídica dentro del ordenamiento legal establecido, los estudiosos del derecho lo establecen u organizan en derecho tributario sustantivo y en derecho tributario formal.

### **1.5.1. Derecho tributario sustantivo**

Se define de la siguiente forma “es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es la relación tributaria principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que se vinculan con el tributo”.<sup>7</sup> Es decir, reglas de conducta que regulan el nacimiento jurídico de la relación tributaria, el vínculo que da origen a la relación entre el contribuyente y el Estado.

También, es llamado derecho tributario material, cuando se establecen elementos estructurales constitutivos del tributo, a través del cual, se regula en general el vínculo que nace entre los contribuyentes y el Estado generando lo que es la relación jurídico tributario, es decir; el cobro y el pago de los tributos.

---

<sup>7</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 39.



## **1.5.2. Derecho tributario formal**

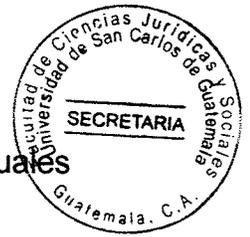
A diferencia del derecho tributario sustantivo, estas normas jurídicas regulan la actividad de la rama de la administración pública, que está encargada de la recaudación de los tributos, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir; de la parte técnica del cobro del tributo.

## **1.6. Contenido del derecho tributario**

Estableciendo que el derecho tributario es parte del derecho financiero, encargado de la aplicación y recaudación de los tributos, para el cumplimiento de las obligaciones del Estado, este a su vez está contenido en dos grandes partes que son: parte general y parte especial.

### **1.6.1. Parte general**

Es la parte que comprende generalmente las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, contiene los principios en los cuales el Estado de derecho no puede prescindir, porque limita la coacción que el Estado utilizará para la aplicación de los tributos, no dejando arbitrariedad alguna para la creación de los tributos, dándose una



armonía entre la eficacia funcional de los órganos fiscales con los derechos individuales de los contribuyentes.

La parte general del derecho tributario aplicado al sistema tributario de Guatemala se encuentra contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Decreto Número 6-91 Código Tributario del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. La parte general del derecho tributario doctrinariamente tiene una división para su estudio.

#### a) División de la parte general del derecho tributario

Dentro de la parte general del derecho tributario doctrinariamente es útil la subdivisión que permite conocer el interior de esta disciplina jurídica, ya que se establecen normas que regulan actos y conductas de diversa naturaleza. Es decir, la separación o partición de un todo en partes.

El derecho tributario en un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados, no separados, pero que ayudan para una mejor comprensión del tema, por lo que doctrinariamente los estudiosos del derecho establecen que se refiere al derecho tributario material y al derecho tributario especial.



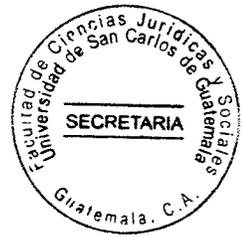
Derecho tributario material: Se incluyen todos los elementos aplicables en forma amplia al tributo. En esta parte se establecen normas sustanciales relativas en forma general a la obligación tributaria, el nacimiento y extinción de dicha obligación, examina quienes son los sujetos dentro de esta relación jurídica, cual es el objeto, fuente, causa, hecho generador imponible y el elemento temporal, aplicables a toda la legislación tributaria.

Derecho tributario formal: Se indica que es “Esta parte del derecho tributario contiene lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo; su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona y como llega esta cantidad al Estado. Se encuentra compuesto por la serie de actos que lleva a cabo el contribuyente como sujeto pasivo del tributo o el Estado como sujeto activo el mismo”.<sup>8</sup> Dichas normas jurídicas regulan la actividad administrativa para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y además regulan los aspectos de delimitación de la obligación tributaria.

En esta división del derecho tributario se establecen actos de índole técnico formal aplicables a cualquier tipo de tributo, así como el procedimiento para determinarlo, aplicarlo y que la administración tributaria ordene y lleve control de toda la información necesaria.

---

<sup>8</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Pág.7.



### **1.6.2. Parte especial**

A diferencia de la parte general, la parte especial contiene las normas específicas y propios de cada uno de los distintos impuestos que integran el conjunto de tributos en determinado país. Es decir; los sistemas tributarios, dentro de esta parte del derecho tributario se puede mencionar la regulación legal de los tributos en específico por ejemplo el Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria; Decreto Número 37-92, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos; Decreto Número 15-98, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles y otros tributos establecidos.

### **1.7. Fuentes del derecho tributario**

Consisten en aquellos medios que rigen el origen y aplicación de las normas jurídicas tributarias. La creación de la norma a través del proceso legislativo es la fuente de nacimiento de la ley. El régimen de la creación de las normas jurídicas sigue el orden jerárquico de la legislación, basándose en pautas compuestas por valoraciones, principios y doctrinas que determinan la voluntad del legislador, para contribuir a dar contenido a la norma jurídica creada. Dentro del ámbito jurídico las fuentes del derecho, son la razón de validez de las normas, es decir la norma superior es fuente de la inmediata inferior.



### 1.7.1. Fuente escrita

Es primordial establecer que la costumbre se encuentra dentro de las fuentes del derecho, sin embargo, en el derecho tributario no puede ser fuente del mismo, ya que no se puede crear, ni modificar figuras tributarias, por lo tanto, se sigue el orden jerárquico de la legislación, así dar razón de validez a las normas creadas, estableciéndose una estructura específica.

Como norma suprema del ordenamiento jurídico la Constitución Política de la República de Guatemala, es la primera fuente del derecho tributario, porque limita la creación de las normas jurídicas ordinarias y que dichas normas no pueden oponerse a la Carta Magna, la cual se encuentran garantías, estableciéndose principios generales de tributación por ejemplo: el principio de legalidad, de equidad, de no confiscación, de retroactividad, de reserva de ley y demás principios que son la base del sistema financiero tributario, sobre los cuales las leyes ordinarias no pueden crearse, porque estarían ante una inconstitucionalidad.

Luego como fuentes escritas se regulan las leyes ordinarias, las leyes orgánicas o especiales que reglamentan la creación de tributos regionales o municipales y los convenios internacionales que hayan sido celebrados y ratificados por Guatemala, por el Organismo Legislativo.



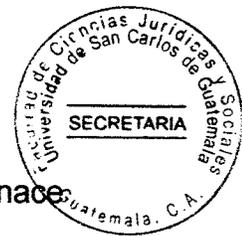
### **1.7.2. Principio de legalidad y reserva de ley**

Las garantías de los contribuyentes están establecidas en principios fundamentales a través de la cual se limita la potestad tributaria del Estado, estableciéndose que solo por ley se pueden establecer tributos, que la norma jurídica es creada a través de un proceso legislativo y el ente encargado de dicho proceso es el Congreso de la República de Guatemala.

Ambos principios son dependientes y concordantes; el principio de legalidad establece que los tributos deben estar regulados por una ley y el principio de reserva de ley, establece para que la ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, el Organismo Legislativo. Por lo tanto, la fuente formal del derecho tributario es la fuente escrita ya establecida, tal como se deduce del análisis de estos principios desarrollados.

### **1.7.3. Los tributos**

Dentro de la captación de ingresos que tiene el Estado, para el cumplimiento de sus obligaciones se encuentran los tributos que son la fuente más importante de los recursos públicos, ya que estos son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente, es decir, de forma obligatoria y sin contraprestación alguna.



Por su naturaleza se trata de una transmisión de valores económicos, en la cual nace una relación jurídica tributaria existe un sujeto activo, quien es el receptor del valor económico, siendo esté el Estado, también existe un sujeto pasivo, el contribuyente quien es el que entrega el valor económico, por eso el tributo es una auténtica institución.

#### 1.7.4. Concepto de tributo

“Impuesto, contribución u otra obligación fiscal.”<sup>9</sup> Sin embargo, no es un concepto muy claro, que defina el tributo, para poder comprender mejor el concepto se analiza lo establecido por los doctos del derecho. También se define como: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines “.<sup>10</sup> Las prestaciones son específicamente dinero haciendo énfasis en el poder tributario del Estado y que es utilizado para ayudar al cumplimiento de sus obligaciones.

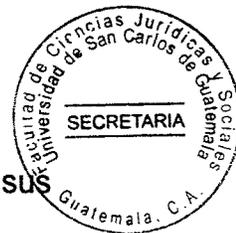
Dentro de las diferentes definiciones analizadas se indica que el tributo “Es la más importante institución que provee de recursos públicos al Estado, pero, más que eso, es el mayor factor de redistribución de la riqueza, al proveer de ingresos al Estado, que extrae de quienes poseen fuentes de ingresos, bienes de capital y poder de consumo, para trasladarlos a quienes poseen poco o nada por medio de los gastos públicos”.<sup>11</sup> A

---

<sup>9</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 961.

<sup>10</sup> Villegas. **Op. Cit.** Pág. 67

<sup>11</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 93.



través de los tributos el Estado se provee de recursos para poder cumplir con sus obligaciones, gravando la riqueza de los que poseen capacidad económica, que será utilizado para beneficio general de la población.

La definición legal de tributo la proporciona el Código Tributario en el Artículo 2 indica que “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. Es una prestación de carácter monetario es decir dinero en efectivo y la exigibilidad por el Estado está basado en ley.

#### **1.7.5. Clasificación de los tributos**

La clasificación más aceptada en la doctrina y el derecho positivo, es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. En el Código Tributario Artículo 10, se establece la clasificación legal de tributo indicando que “son tributos todos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. Se deduce que los tributos es el género por lo tanto los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, es la lista ordenada de los tributos.



## CAPÍTULO II

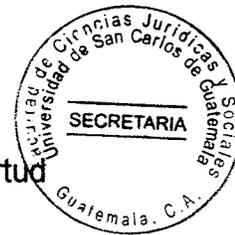
### 2. Los impuestos

Para poder establecer una definición de los impuestos se tiene que iniciar recordando que son una clase de tributos regulados en el Código Tributario, es una de las formas que la norma tributaria ordena de manera específica los tributos, para poder distinguirlos de acuerdo a un criterio determinado.

#### 2.1. Definición de los impuestos

El modelo del Código Tributario para América Latina, en la exposición de motivos indica que las categorías de tributos, su clasificación debe definirse prescindiéndose de los elementos comunes que se encuentran regulados en la definición de tributo. El Código Tributario regula en el Artículo 11 lo siguiente: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”, describe que el hecho generador no está vinculado directamente al obligado, es una situación independiente del contribuyente.

En la doctrina se encuentran una diversidad de definiciones en relación a los impuestos, se cita a algunos autores con el fin de conocer y analizar los elementos en cada una de sus teorías o estudios realizados, para llegar a comprender esta categoría de tributo.



“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.<sup>12</sup> Hace énfasis en una ampliación al campo de las prestaciones, porque pueden no ser obligatoriamente dinerarias, pudiendo ser en especie, es decir pueden ser bienes o servicios.

Se define los impuestos como “una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado, referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos y que la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, está a cargo de las personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestaciones o beneficio especial, directo o inmediato”.<sup>13</sup> Es una prestación obligatoria para él contribuyente, no porque el Estado así lo disponga, sino por disposición de la ley y que tienen un fin específico.

Es notable establecer entonces que los impuestos son de carácter obligatorio para los contribuyentes, por disposición de la ley, siendo que el resultado de la recaudación tributaria es que el Estado beneficie a la población en general cumpliendo con su fin supremo que es el bien común.

---

<sup>12</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 100.

<sup>13</sup> Lobato Rodríguez, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 61.



Comprendiéndose que cuando el Estado obtiene los fondos de los contribuyentes y los administra adecuadamente, puede cumplir con sus obligaciones cuyo resultado se verá reflejado en los servicios que proporcionara a la población y los cuales han sido vulnerados a través del tiempo.

Pagar impuestos es una obligación del sujeto pasivo, para contribuir económicamente con el Estado, como ente recaudador y que por lo tanto; no debe vulnerar los derechos, garantías y principios fundamentales que se encuentran regulados en las normas tributarias, esto debido a la relación tributaria entre el contribuyente y el sujeto activo, en este caso, el trabajador en relación de dependencia y el Estado, esta no es una relación de poder, llega hacer una relación jurídica en la cual, se deben respetar los principios jurídicos correspondiente.

Efectuando el análisis correspondiente de las diferentes definiciones de impuestos, establecidas en la ley y el aporte doctrinario se concluye que: a) Los impuestos, son el medio por el cual, el Estado se financia de recursos económicos adquiridos por los contribuyentes para cumplir con sus fines, siendo ente soberano que tiene a su cargo a la población en general; b) El hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada; c) Para la recaudación tributaria, el Estado tiene que tomar en cuenta las necesidades de la población, de acuerdo a los límites y garantías establecidos en la Constitución, para no vulnerar los derechos de los contribuyentes con capacidad



económica, para que así puedan cumplir con sus obligaciones que como ente soberano le corresponde.

## 2.2. Origen y evolución de los impuestos

Los impuestos desde su origen surgieron por la necesidad económica de los Estados de cubrir los gastos de la administración pública, a través de la historia en cada periodo han existido diversas formas en las cuales los gobernantes han compelido a la población a contribuir con este. Los impuestos como una clase de tributos se han constituido como el recurso primordial para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Dentro de los primeros antecedentes históricos de los impuestos se registran en la Edad Media, en las civilizaciones de Egipto y de la India, donde se crea la figura tributaria, que regulaba las transacciones comerciales y algunos autores coinciden que la civilización de Grecia fue la primera de someter a sus ciudadanos a las cargas fiscales.

La ideología de los ciudadanos griegos en cuanto a las cargas fiscales lo veían como una limitación a su libertad, por el hecho de contribuir con el Estado obligadamente y no de forma voluntaria. Esta civilización da aportes importantes entre los cuales resaltan: a) haber implementado los impuestos personales, cuyo fin era obtener recursos



económicos, para los conflictos bélicos del Estado y b) por ser los primeros en organizarse políticamente en Estado.

Luego de los griegos posteriormente llegó la civilización de Roma, quien obtenía los recursos económicos de los pueblos vencidos en las batallas, pero además estableció varias clases de impuestos entre los cuales se puede mencionar el impuesto directo sobre la tierra y el suelo.

Con el surgimiento del feudalismo, en esta forma de gobierno, los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los señores feudales siendo estos, la prestación de servicios y la entrega de un bien o riqueza, durante esta época los tributos eran cancelados por los pobladores en especies a los señores feudales, con los animales y vegetales que crecían en sus pequeñas parcelas.

Durante la Época Moderna, surge el sistema económico del mercantilismo, como una doctrina económica y donde la riqueza de un país se mide por el oro y la plata que posee. En los países europeos se aplicaron los impuestos a los artículos de importación con el objeto de elevar los precios, disminuyendo el costo de los que se producían en el país, dentro de los tributos que se crearon en este periodo destacan: el impuesto sobre la renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros. Un aporte importante en esta época fue la revolución industrial, por el surgimiento de la clase obrera, es decir las personas que trabajan en las fábricas a cambio de un salario.



Los impuestos se impusieron, casi de forma universal, luego de la Segunda Guerra Mundial, como resultado de crecimiento de la población que obligo a los Estados a darle mayor importancia al sistema impositivo, así lograr obtener recursos económicos para el cumplimiento de sus fines. Y actualmente, es a través de la creación de normas tributarias y entes fiscalizadores, que los Estados imponen a los contribuyentes al pago de los diversos impuestos, entre estos Guatemala.

### **2.3. Principios constitucionales en materia tributaria**

Es necesario describir algunos de los principios constitucionales en materia tributaria, que constituyen los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado, dándole garantía y respaldo al contribuyente para que no sean vulnerados sus derechos constitucionales, cuando son creadas las normas jurídicas tributarias por el órgano correspondiente, es decir; el Organismo Legislativo de la República de Guatemala, quien tiene la potestad legislativa para hacer las leyes que favorezcan al desarrollo integral del país.

Dentro de los principios constitucionales que garantizan esos derechos se pueden mencionar los siguientes: a) legalidad; b) seguridad jurídica; c) justicia social; d) capacidad de pago; e) generalidad, entre otros principios constitucionales que informan a esta institución jurídica, pero se describen algunos de ellos.



### 2.3.1. Principio de legalidad

*Nullum tributum sine praevia lege*, enunciado latín que significa es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley, el principio de legalidad puede enunciarse mediante esta frase latina y que inspira al derecho tributario, en base a este principio toda norma tributaria debe de ser creada, a través de un proceso legislativo por el Congreso de la República de Guatemala, sin contravenir la jerarquía constitucional.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en el Artículo 239 que establece “Corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria; así como determinar las bases de recaudación, especialmente 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;
- 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

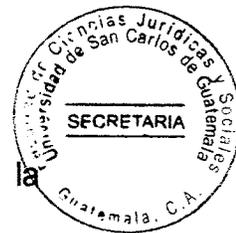


faciliten su recaudación”. Para ser acatada una imposición de carácter tributario, esta debe ser decretada por el órgano correspondiente, constar en ley y no en disposición de carácter reglamentario, sino se cumple con esos requisitos es, nula de pleno derecho.

La Carta Magna es clara en establecer que el Congreso de la República de Guatemala es a quien le corresponde la atribución de decretar impuestos y establecer las instituciones para la imposición tributarias, se deduce que solo lo establecido en la ley a través de un proceso legislativo, el cual es obligación para la población acatar la norma. En varios Artículos de la Carta Magna se encuentra regulado el principio de legalidad.

Se describe el principio de legalidad como: una garantía defensiva de los sujetos pasivos tributarios, y que el mismo puede ser invocado como protección a sus derechos cuando se de alguno de estos supuestos:

“a) cuando se pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no este íntegramente fijado en la ley; b) cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria, al margen de lo expresamente dispuesto por la ley; c) cuando se pretende recurrir a bases imposables ajenas a las que determina la ley; d) cuando el poder administrador incremente la alícuotas impositivas al margen de lo establecido en la ley; e) cuando se cree administrativamente infracciones o sanciones no establecidas en la ley; f) cuando se perjudique al contribuyente actuando discrecionalmente en el procedimiento de determinación tributaria, que debe ser íntegramente reglado; y g)



cuando se produzca, aun por la ley, alguna alteración retroactiva perjudicial para la situación tributaria del sujeto pasivo”.<sup>14</sup> Significa, entonces que para ser acatada una imposición de carácter tributario debe ser regulado en la ley, cualquier disminución, aumento u otra circunstancia que sean perjudiciales para el contribuyente, se debe utilizar esta garantía constitucional en defensa y para evitar que sea lesionado ese derecho.

El principio de legalidad es una limitación a la potestad tributaria del Estado para la creación e imposición de cargas tributarias y una garantía para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en la cual no se le van a aplicar impuestos que no estén previamente establecidos en la ley.

### **2.3.2. Principio de seguridad jurídica**

La seguridad jurídica “Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios. A su vez la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos”.<sup>15</sup> Según lo explica el autor, los contribuyentes tienen una garantía en el cumplimiento de las normas tributarias, por medio de los órganos administrativos encargados de su aplicación, por lo cual; no están sometidas a la

---

<sup>14</sup> Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Págs. 194 y 195.

<sup>15</sup> Ossorio . **Op. Cit.** Pág. 873.



arbitrariedad de quienes detentan el poder tributario, ya que se basa en la certeza del derecho.

Desde el inicio de la promulgación constitucional relacionada al tributo, la seguridad ha sido componente principal del enfoque del habitante frente al Poder del Estado, derivado del principio de legalidad. El principio de seguridad jurídica se encuentra regulado en el Artículo 2 de la Constitución Política de la Republica.

### **2.3.3. Principio de justicia social**

“La justicia social tiene que ver y hace referencia a la repartición justa y equitativa de los bienes y servicios fundamentales que son necesarios para el desarrollo y el desenvolvimiento de una persona en sociedad.

Este término es utilizado para reforzar la idea de lucha contra la distribución de la desigualdad de los bienes y servicios esenciales para el correcto desarrollo y equilibrio de una persona en relación a sus metas personales, educativas, profesionales y de expansión y crecimiento que le permitan ser parte de una sociedad equilibrada y en el que tenga oportunidades de superarse como persona y como ser humano”.<sup>16</sup> Principio constitucional que garantiza la distribución justa de las obligaciones tributarias. Es decir,

---

<sup>16</sup> <https://www.significados.com/justicia-social/> (Consultado: 15 de febrero de 2017).



no favorecer a unos con la carga impositiva tributaria, perjudicando a otros con menos capacidad económica.

La Ley de Actualización Tributaria en su primer considerando hace referencia al principio constitucional del bien común, en la cual se establece la obligación de los guatemaltecos de guardar una conducta fraternal y obliga a contribuir al gasto público en forma equitativa, también señala que la Constitución Política de la República regula que el régimen económico y social se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social.

Esto significa que trata de compensar al más débil dentro de una relación, en este caso, jurídico tributario y lo regula en la Carta Magna en el Artículo 118 primer párrafo. Muchos autores explican que las sociedades que poseen más justicia social son: aquellas en las que los Derechos Humanos son más respetados porque las obligaciones van encaminadas con los derechos que cada contribuyente posee.

#### **2.3.4. Principio de capacidad de pago**

Principio constitucional regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad



de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y lo doble tributación interna”. Los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributario, es decir; conforme sus ingresos, esta norma inspira protección y garantiza a los contribuyentes con menor capacidad contributiva, al expresar claramente que el sistema tributario debe ser justo, se va a establecer un reparto justo de la obligación tributaria, según su capacidad.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha manifestado sobre el contenido de este principio de capacidad de pago, en la gaceta número 35, expediente número 167-95, página 45, sentencia 28-09-95 y se transcribe la siguiente parte medular: “...Este principio tributario garantizado por la Constitución, 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 producir la renta.

El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización de mismo...” Se deduce que este principio está ligado a la aptitud económica del ciudadano contribuyente, para poder ser tomado en cuenta al momento de establecer su obligación de contribuir al gasto público.

Por lo cual; el legislador está obligado a emitir normas que graven únicamente hechos y actos que evidencien claramente manifestaciones de capacidad económica por parte del contribuyente, importando el reparto justo de la carga tributaria y tomando en cuenta las circunstancias personales del contribuyente al darle cumplimiento a lo justo, es decir; la justicia que es una virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde, conforme a derecho, no dejando de lado otros principios y que la suma de todos ellos indique si el mismo es más o menos justo.

### **2.3.5. Principio de generalidad**

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 regula este principio “Son derecho y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la Republica los siguientes; d) Contribuir a los



gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.”. Según este principio la ley no hace discriminación arbitraria al momento de imponer tributos, ya que es una obligación contribuir al gasto público y que estos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias, por lo que; todos los sujetos comprendidos en sus normativas deben tributar sin excepciones arbitrarias.

Esto no significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en una misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal a aplicar.

El principio de generalidad establece la imposición de exigir a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo para coadyuvar a las cargas públicas y que se encuadren en los hechos imposables establecidos en la ley, porque que son las que imponen las cargas contributivas por lo cual alcanza a todos los sujetos comprendidos en la normativa, sin distinción alguna.

#### **2.4. Objeto de los impuestos**

Es la actividad que la ley señala como motivo de un gravamen y a través de los cuales se garantizan los servicios públicos a los habitantes de los Estados el mismo, se logra a través de su poder tributario, obligando a los sujetos pasivos a la prestación comúnmente



en dinero que servirá para cubrir las obligaciones que este tiene frente a la población en general y otros fines previamente establecidos en su normativa, por ende, los Estados deben organizarse y administrar sus ingresos, para velar que se cumpla con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 inciso d) "que es un deber cívico de todos los guatemaltecos contribuir con el gasto público". El objeto de los impuestos es garantizar los servicios públicos y como guatemaltecos es obligación de cumplir como ciudadanos habitantes del Estado a quienes va dirigido la imposición tributaria.

## **2.5. Clasificación de los impuestos**

Dentro de la doctrina jurídica tributaria se conocen varias clasificaciones de los impuestos, sin embargo, la más importante en el país, es la que los clasifica en impuestos directos e impuestos indirectos.

### **2.5.1. Impuestos directos**

"Es aquel impuesto establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por el sujeto activo de la relación que es el



Estado”.<sup>17</sup> Son directos tal como la palabra lo indica porque se aplican directamente sobre el contribuyente, de forma individual, por lo cual; no puede trasladar por el contribuyente a un tercero, quienes encuadran en el supuesto definido por la ley.

Dentro de la legislación tributaria guatemalteca, se consideran impuestos directos, aquellos que gravan el bien o la riqueza que tenga la persona, entre estos se pueden mencionar los siguientes: el impuesto sobre la renta, el impuesto único sobre inmuebles.

### **2.5.2. Impuestos indirectos**

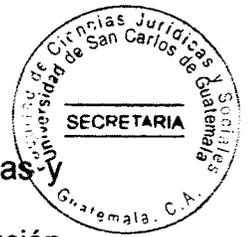
“Son los que no recaen directamente sobre un patrimonio, sino que por lo general; es sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final.”<sup>18</sup> Al contrario de los directos los impuestos indirectos son aquellos que paga una persona ajena a la obligación tributaria, este impuesto lo paga quien consume un bien o un servicio final.

En la legislación tributaria guatemalteca, cabe señalar como impuestos indirectos, aquellos que gravan el consumo, entre estos se puede mencionar: el impuesto al valor agregado, impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del

---

<sup>17</sup> Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 104.

<sup>18</sup> Santiago. **Op. Cit.** Pág. 135.



petróleo, impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, impuesto al tabaco y sus productos, impuesto a la distribución del cemento.





## CAPÍTULO III

### 3. Impuesto sobre la renta

El tributo es la prestación comúnmente en dinero exigido por el Estado a todos los contribuyentes con capacidad económica, y dentro de la clasificación legal de los tributos, se regulan los impuestos y en esa lista de los impuestos se establece el impuesto sobre la renta.

#### 3.1. Definición

Se define el impuesto sobre la renta como: “Toda carga impuesta por un Gobierno sobre la renta de las personas individuales y colectivas y es una de las principales fuentes de recursos de los gobiernos de los países industrializados...”.<sup>19</sup> El impuesto sobre la renta es establecido para generar fuentes de ingresos del Estado, para el cumplimiento de sus fines y quienes tienen esa carga tributaria, es toda persona en general, tanto individuales como colectivas.

Para ampliar la definición anterior se indica “Quedan sujeto a éste diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa (réditos de títulos públicos o de préstamos particulares). ya de la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes de

---

<sup>19</sup> Monterroso. *Op. Cit.* Pág. 127.



sociedades), ya de los mismos ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (los honorarios, sueldos, salarios y productos de las obras científicas, literarias o artísticas)"(sic).<sup>20</sup> De lo desarrollado doctrinariamente se afirma que el impuesto sobre la renta es establecido a través de un órgano competente con la finalidad de afectar las rentas, el capital y trabajo provenientes de las personas individuales o colectivas, nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, de una forma sencilla la cantidad de dinero o beneficio que produce de forma regular un bien, encontrándose plenamente establecidas las bases de recaudación en la ley tributaria.

En Guatemala el impuesto sobre la renta está regulado en la Ley de Actualización Tributaria, libro I, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, vigente desde el 01 de enero del 2013 y en el Decreto Número 19-2013 que reformó varios artículos del Decreto Número 10-2012 y el cual se encuentra vigente desde el 21 de diciembre del 2013.

Con respecto a dicho impuesto, la Ley de Actualización Tributaria regula en el Artículo 1, regula cual es el objeto de dicho normativo jurídico "Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro". Es un gravamen sobre una renta

---

<sup>20</sup> Ossorio, **Op. Cit.** Pág. 472.



es decir una carga tributaria sobre el ingreso, utilidad o fruto regular la cual ya encuentra con anterioridad gravado por la ley.

### **3.2. Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta**

El impuesto sobre la renta es creado por el Estado, por ende, es una obligación tributaria y es exigible coactivamente, por lo que, pertenece al derecho público. Para profundizar dicha naturaleza tal y como lo manifiesta Valeriano sobre el impuesto sobre la renta, le son aplicables “los caracteres del tributo ordinario del derecho público y en consecuencia es de naturaleza directa y personal”.<sup>21</sup> Es decir pública, directa y personal. Manifestando que es personal, porque no se hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación contributiva; y es directo porque es difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles.

### **3.3. Características**

Dentro de las particularidades del impuesto sobre la renta se establece que es un gravamen directo y personal.

---

<sup>21</sup> Flores Valeriano, Enrique. **El Impuesto sobre la renta, doctrina, legislación y práctica**. Pág.72



### 3.3.1. Directo

Impuesto directo es el “que el legislador alcanza por medio de la ley, al sujeto pasivo del impuesto, en tal forma que este no traslada el pago del impuesto a una tercera persona...y que por ende el Impuesto sobre la Renta, es el prototipo de los impuestos directos”.<sup>22</sup> En Guatemala el impuesto sobre la renta es directo, porque el obligado por deuda propia es el contribuyente y este es el que debe responder ante la Administración Tributaria, por el cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

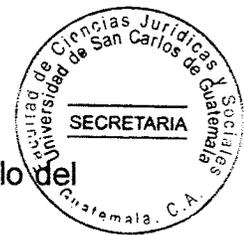
“Son los que gravan hechos permanentes -por lo menos periódicos -, y son percibidos por liquidaciones hechas mediante tarifas, pero aplicadas a las personas en sí, y que pueden identificarse por los actos que rigen los verbos ser y tener”.<sup>23</sup> Es la razón por la cual es directo, porque no se puede trasladar a otra persona, es aplicada a la persona cuando obtiene una suma determinada de dinero que aumenta el patrimonio.

Para comprender esta característica de directo y ejemplificar una diferencia entre un gravamen directo y uno indirecto; el impuesto sobre un producto gravado, el que se paga por una botella de agua gaseosa, recae sobre el objeto, sin hacer apreciar quien lo esté consumiendo, y el directo es muy específico, ya que el contribuyente está vinculado en

---

<sup>22</sup> Porras y López Armando. **Curso de derecho fiscal, aspectos jurídicos y contables**. Pág. 241.

<sup>23</sup> Díaz Vasconcelos, Luis Antonio. **El Impuesto sobre la renta con dimensiones centroamericanas**. Pág. 36.



cualquier forma con el hecho del suceso que servirá de base para hacer el cálculo del monto de la tributación mediante una tarifa preparada.

### **3.3.2. Personal**

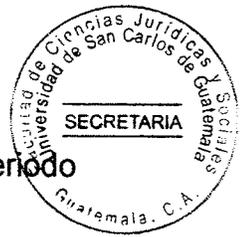
El impuesto sobre la renta, posee el carácter de personal porque este “Se funda en la capacidad tributaria, como sujeto pasivo del impuesto”.<sup>24</sup> Entonces se considera que el impuesto sobre la renta en la legislación de Guatemala, es personal, porque el legislador al establecer las bases de recaudación de los impuestos, ha de considerar la capacidad económica del contribuyente ya sea individual o colectiva para el cumplimiento de la obligación tributaria.

### **3.4. Categorías de rentas**

La renta es todo ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio. El producto del capital o del esfuerzo humano o de estos dos factores combinados. En las categorías de rentas del impuesto sobre la renta que establece la ley hay características que en cada una de ellas se detallan, entre otros, las bases de recaudación siguiente: a) el hecho generador; b) exenciones; c) sujeto

---

<sup>24</sup> Porras y López. **Op. Cit.** Pág. 242.



pasivo; d) base imponible; e) deducciones; f) tipo impositivo; g) obligaciones; h) periodo impositivo; i) agente de retención; j) gestión del impuesto.

### **3.4.1. Renta de actividades lucrativas**

Dentro de las categorías de rentas, que se gravan según su procedencia y que son rentas de fuente guatemalteca, regula la renta de actividades lucrativas, por lo que; establece la Ley de Actualización Tributaria, en el Artículo 2 numeral 1 “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”. Aplica el principio de generalidad no haciendo discriminación alguna y no importando que se tenga establecimiento o no, siempre que se tenga un producto de un capital sobre una renta.

En forma específica el Artículo 10 de la misma norma jurídica, que regula “Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en este 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.

Se entiende por actividades lucrativas la que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o

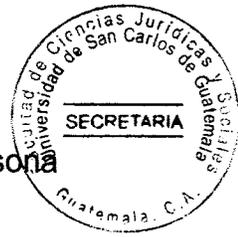


distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente”. Este articulado deja claro que es una actividad lucrativa, es aquella que produce un beneficio para el contribuyente, cualquiera que sea la forma de obtención del mismo.

Las rentas de actividades lucrativas es una imposición gravada sobre el producto de una actividad, al analizar dicha fuente de ingresos para la recaudación tributaria, se puede deducir que va orientada a los sujetos pasivos que encuadren en el supuesto establecido en el segundo párrafo del Artículo 10 de la ley citada, según regula la norma esta categoría permite que el contribuyente, quien para pagar el impuesto que le corresponderá opte entre; a) Régimen sobre la utilidades de actividades lucrativas; o b) el Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

### **3.4.2. Renta del trabajo**

Dentro de las fuentes de la renta guatemalteca la Ley de Actualización Tributaria, en el Artículo 4 numeral 2, regula las rentas del trabajo e indica que son “Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.” La actividad específica que se encuentra gravada es el trabajo por ser una



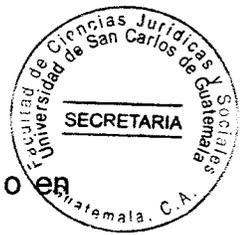
contraprestación y ser toda actividad natural, productiva por medio del cual la persona satisface sus necesidades y de su familia que sirva al desarrollo de un país.

Esa es la actividad que la ley está describiendo que es gravada y el mismo cuerpo legal regula en el Artículo 68 establece lo que constituye hecho generador “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”. Entonces la renta del trabajo es un gravamen impuesto sobre la retribución que percibe el trabajador como producto de la actividad material o intelectual.

### **3.4.3. Renta de capital y ganancias de capital**

En el Artículo 4 numeral 3 regula la Ley de Actualización Tributaria “Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala”. Son origen de renta guatemalteca el beneficio o ganancia que se obtiene del patrimonio o de los bienes que disponga una persona.

Continúa estableciendo el mismo cuerpo normativo en el Artículo 83, que las rentas de capital y las ganancias de capital constituye como hecho generador “la obtención de



rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad correspondan al contribuyente”. La renta de capital son aquellos dividendos obtenidos por la colocación de un capital en un proceso de tipo productivo.

La norma establece, el campo de aplicación de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, se clasifican de la manera siguiente: a) Rentas de capital inmobiliario; b) Rentas de capital mobiliario; c) Rentas de ganancias y pérdidas de capital; y las d) Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Para comprender esta renta se ejemplifica, cuando la persona es propietaria de un departamento y lo alquila, el importe que el inquilino le paga en concepto de alquiler del inmueble será una renta de capital.

### **3.5. Sujetos**

Según la clasificación doctrinaria y legal, existen dos clases de sujetos en el vínculo jurídico tributario, siendo estos los siguientes: a) sujeto activo; b) sujeto pasivo. El primero de esta relación jurídica tributaria es el Estado, por ser el ente público que en virtud de su propia potestad tributaria ha establecido el tributo por lo cual la ley lo faculta como el ente que tiene el derecho de exigir la prestación. Cuando se establece un hecho generador establecido en ley, surge una obligación fiscal y, por lo tanto, derivado de esa



obligación aparece un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo, el Estado.

Como lo establece el Código Tributario en el Artículo 17 sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, o el ente público acreedor del tributo. Analizada la norma se puede afirmar que el sujeto activo es por regla general el Estado a través de sus organismos respectivos, la Superintendencia de Administración Tributaria, municipalidad, colegios, entre otros, quien actúa en su calidad de soberano y como titular de la potestad tributaria, siendo este quien debe crear los mecanismos necesarios e indispensables para la recaudación de los tributos y quien debe compeler a los sujetos pasivos a que cumplan con las obligaciones que se encuentran establecidas dentro de las leyes de cada Estado.

El sujeto pasivo de este vínculo jurídico tributario se define como: “aquella persona con capacidad, a los efectos del Derecho Financiero, para soportar el tributo y que, según el ordenamiento del mismo, está obligado de derecho a su pago”.<sup>25</sup> Es la persona individual o jurídica que hace frente al pago de una obligación tributaria, la persona obligada debe tener capacidad, patrimonio, para soportar la carga tributaria.

El Artículo 18 del Código Tributario regula que “sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o

---

<sup>25</sup> Usera, Gabriel de. **Régimen fiscal de los beneficios de empresas y partícipes**. Pág. 41.



responsable”. Según la regulación legal el legislador contemplo a dos obligados ante el Estado, ya sea el contribuyente por deuda propia o el responsable por deuda ajena.

El contribuyente es la persona individual o colectiva que directamente paga los tributos, técnicamente es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, el Código Tributario en el Artículo 21 indica que “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. El hecho generador define quien es el contribuyente directo de la relación jurídica tributaria no tomando en consideración su capacidad legal.

Al efectuar el análisis, tanto de la doctrina como de la normativa se establece que son contribuyentes como sujetos pasivos, las personas individuales o colectivas, que por disposición de la ley están obligados económicamente a contribuir con el Estado y que, a través de su órgano competente, se debe determinar las bases de recaudación de los tributos, conforme a las necesidades del Estado y los principios constitucionales en materia tributaria.

Al referirse a los responsables en la relación jurídica tributaria, se distinguen al responsable como “la persona que por mandato legal está obligada al cumplimiento a la



prestación tributaria sin ser deudor de la misma”.<sup>26</sup> Son responsables las personas que por mandato legal, deben cumplir con determinadas obligaciones fiscales, sin ser los deudores por cuenta propia de la obligación y sin tener la calidad de contribuyentes.

El Artículo 25 del Código Tributario establece que; “Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es, así mismo 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.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente”. Se establece que responsable es la persona que, por mandato legal, debe cumplir con determinadas obligaciones fiscales, sin ser deudor por cuenta propia de la obligación, sin tener la calidad de contribuyentes, entre los responsables que contempla la normativa tributaria se regulan: los agentes de retención y de percepción.

El Código Tributario en el Artículo 26, establece que son responsables por representación para el cumplimiento de las obligaciones tributarias las personas que actúen en “calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal

---

<sup>26</sup> Morales, Ana Maritza, Rolando Menaldo Escobar. **Relación Estado-contribuyente.** Pág. 22.



representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan”. Los responsables por representación, que regula el citado artículo, son aquellas personas individuales o colectivas, que la ley, un testamento u orden judicial les ha investido con esa calidad, para que actúen en nombre del contribuyente, limitándose este cumplimiento, hasta el patrimonio del deudor, salvo que actué con dolo. La ley establece como responsables por representación, a los padres.

Dentro de este normativo también, se regula más personas responsables ante obligaciones tributarias, entre los cuales se pueden mencionar: los responsables solidarios por adquisición de bienes y derechos, quienes son aquellas personas individuales o colectivas, que por disposición de la ley, son solidariamente responsables con los anteriores propietarios ante la administración tributaria, no obstante dicha responsabilidad tributaria se limita hasta el valor del patrimonio que adquieran de los propietarios.

Asimismo, dentro del ordenamiento jurídico tributario se describe a los responsables en calidad de agentes de retención, en el Artículo 28 del Código Tributario indica “las personas designadas por ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar o percepción del tributo correspondiente”. Se deduce que los agentes de retención son las persona individuales o jurídicas que la ley designa para que cooperen con la administración tributaria, en recaudar impuestos de los contribuyentes por diversos conceptos para posteriormente entregarlos al ente correspondiente.



Los agentes de percepción regulados en el Código Tributario son las personas individuales o jurídicas que la ley les confiere esa calidad, para percibir, impuestos, multas, intereses por cuenta de la administración tributaria, de recibirlos y entregarlos a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria del impuesto sobre la renta, de cada una de las categorías de rentas, establecidas en la ley, reguladas como contribuyente y el agente de retención según su caso se detallan y describen a continuación:

### **3.5.1. Rentas de actividades lucrativas**

Los gravámenes que se establecen a las actividades lucrativas es decir, a las ganancias que se obtienen por ventas, producción, comercialización, exportación, la prestación de servicios, el servicio de transporte de carga y de personas, los servicios de comunicación de cualquier naturaleza y por cualquier medio entre Guatemala y otros países, los espectáculos públicos y de actuación en Guatemala de artistas y deportistas, los honorarios que se perciban por el ejercicio de profesiones oficios, entre otros, se establece como sujetos procesales a los sujetos pasivos, al contribuyente y al agente de retención.



a) Contribuyente: Se regula en la Ley de Actualización Tributaria en su Artículo 12 que los contribuyentes de actividades lucrativas son: “las personas individuales, jurídicas y los entes y patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargado de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”.

Son considerados contribuyentes de rentas de actividades lucrativas todas las personas individuales o jurídicas, entes y patrimonios que residan en Guatemala y que encuadren en el supuesto contenido en este Artículo, aquí se incluyen las actividades relacionadas con la producción y comercialización de productos, exportación de todo tipo de servicios prestados por empresas, en esta categoría se incluyen la prestación de servicios técnicos y profesionales.

b) Agente de retención: Se establece en el Artículo 13 de la Ley de Actualización Tributaria, que son agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas los “sujetos pasivos del impuesto que se regula en este título, en calidad de agente de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes



y responden solidariamente del pago del impuesto”. Se consideran agentes de retención en las rentas de actividades lucrativas, a las personas que paguen o acrediten rentas a los contribuyentes en consecuencia responden solidariamente por el pago del impuesto con el contribuyente, por el incumplimiento de obligación de dar cuenta en las cajas fiscales, las sumas que debió retener.

### **3.5.2. Renta del trabajo**

Los sujetos de la relación tributaria pasiva que se regulan dentro de la categoría de renta del trabajo, o sea en la institución en la que se da la remuneración total monetaria que paga un empleador a su trabajador, como contrapartida al trabajo prestado y que cumple con todos los requisitos esenciales del contrato individual de trabajo que establece el Código de Trabajo en el Artículo 18 del Decreto Número 1440, la norma jurídica que regula la relación jurídica tributaria indica que son:

a) Contribuyente: Regula el Artículo 71 de la Ley de Actualización Tributaria “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales, en relación de dependencia”. Según establece esta norma el sujeto pasivo en esta categoría es el trabajador, quien es el obligado de forma directa del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, sin importar la clase de contrato que tenga ante la relación jurídica laboral.



b) Agente de retención: Como lo regula el Artículo 75 de la Ley de Actualización Tributaria, son agentes de retención de la renta del trabajo “Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas”.

Dentro de esta relación jurídico laboral, nace la obligación del patrono o pagadores, que paguen o acrediten a los trabajadores, residentes en Guatemala, la remuneración de cualquier naturaleza por los servicios brindados en relación de dependencia, la ley los considera como agentes de retención en las rentas del trabajo, por lo cual, los obliga al cumplimiento del mismo, no excluyendo a nadie, ya sea este patrono, persona individual o jurídica, de la iniciativa privada o de la Administración Pública.

### **3.5.3. Renta de capital y ganancias de capital**

Esta categoría se refiere a las rentas provenientes de elementos patrimoniales, las cuales pueden ser de capital inmobiliario o del capital mobiliario, los sujetos pasivos de esta relación jurídico tributario, es el contribuyente, así como el agente de retención.



a) Contribuyente: A este sujeto pasivo la Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 85 lo define “Son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título. Para los efectos de este título, se consideran entes o patrimonios, los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes,”. Siempre que residen en Guatemala, la ley les obliga al cumplimiento tributario sobre las utilidades tanto de su capital inmobiliario como su capital mobiliario, es decir su capital inmobiliario, como arrendamientos, subarrendamientos y cese de derechos sobre bienes inmuebles, también los de su capital mobiliario, tal como cuando se calculan las ganancias de inversiones de capitales y división de dividendos.

b) Agentes de retención: La Ley de Actualización Tributaria, determina en el Artículo 94 a este sujeto “a toda persona que pague rentas de capital, por cualquier medio o forma, cuando proceda, debe retener el Impuesto Sobre la Renta a que se refiere este título y enterarlo mediante declaración jurada, a la Administración Tributaria, dentro del plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel que se efectuó el pago o acreditamiento bancario en dinero”. En este caso es una obligación jurídica tributaria a un tercer obligado no siendo directamente el contribuyente.



## CAPÍTULO IV

### **4. Retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia**

El salario o remuneración que recibe el trabajador a cambio de la prestación de su trabajo, en relación de dependencia, es decir cuando presta sus servicios personales a un patrono, sufre una carga impositiva tributaria.

Por lo que se efectúa la retención del mismo para dar cumplimiento a la obligación de pagar tributo por parte del trabajador, para coadyuvar al Estado con el cumplimiento de su fin y cuyo gravamen es retenido por el patrono, en base al porcentaje que la ley establece y al que está obligado el trabajador.

#### **4.1. Consideraciones generales**

La retención del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia es una institución jurídica que se regula en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, es una renta, dentro de las categorías del impuesto sobre la renta, en la que el legislador considero como un hecho generador cedular, que dan como resultado en las reformas establecidas en dicho normativo jurídico, reglas distintas a las otras categorías de rentas establecidas en cuanto a su determinación y gestión.



Dentro de estas reglas distintas, se establece tanto en la ley como en su reglamento, obligaciones para el patrono o pagador, instituyéndolo como agente de retención en las rentas del trabajo, así como las implicaciones legales en caso de incumplimiento de sus deberes.

Entre las obligaciones del agente de retención se encuentran: cálculo de la retención, presentar por los medios establecidos por la administración tributaria, una declaración jurada mensual, un informe anual de liquidación y devolución de lo retenido en exceso de las retenciones practicadas al trabajador, asalariado o empleado, verificando de esta manera si se pagó el impuesto retenido correspondiente.

#### **4.2. Bases de recaudación**

La relación jurídica tributaria, es el vínculo jurídico que une al particular con el Estado, colocando al contribuyente como un sujeto pasivo dentro de esta relación y al fisco como sujeto activo.

El Código Tributario en el Artículo 14 indica “la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”. Es un vínculo jurídico que crea derechos y obligaciones, en la cual la por la potestad del Estado, este impone las bases



de la tributación es decir los elementos de la relación jurídica tributaria, las cuales se encuentran regulados en la ley, indicando cuál es el hecho generador, quienes son los sujetos pasivos, cual es la base imponible, las exenciones, las deducciones, cual es el tipo impositivo y la determinación del impuesto, así como su periodo impositivo, todo basado en el principio de legalidad.

#### **4.2.1. Hecho generador**

Según lo define el Código Tributario en el Artículo 31 “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. También se le puede denominar hecho imponible, es la forma de tipificar el tributo según lo indica la ley.

“Es el hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecua perfectamente a la hipótesis legal establecida en la Ley, dando nacimiento a la obligación tributaria”.<sup>27</sup> Se deduce que el hecho generador es el hecho determinado en la ley tributaria por el legislador, que al concretarse surge la obligación tributaria, obligando a los sujetos pasivos, y colocándolos como deudores por cuenta propia ante la administración tributaria.

---

<sup>27</sup> Monterroso Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 108.

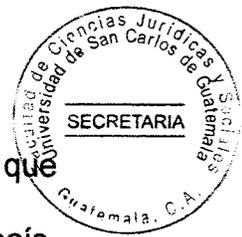


De conformidad con lo establecido en la ley, constituye hecho generador, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia por personas individuales residentes en Guatemala.

Para comprender el hecho generador de las rentas del trabajo, es importante conocer el concepto de salario, según lo regula el Código de Trabajo en el Artículo 88 y lo define como “la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del cumplimiento del contrato o de la relación de trabajo vigente entre ambos. Salvo las excepciones legales, todo servicio prestado por un trabajador a su respectivo patrono debe ser remunerado por este”. De conformidad con la definición de salario, el hecho generador de la renta del trabajo, encuadra únicamente en la renta que la persona individual obtiene como asalariado, empleado o trabajador, al prestar sus servicios personales a un patrono.

#### **4.2.2. Sujetos pasivos**

Como se establece en el capítulo anterior, dentro de este vínculo jurídico, existen dos sujetos; el sujeto activo; es el Estado, quien actúa a través de sus organismos correspondientes, con el propósito de recaudar los tributos, así como el sujeto pasivo quien es el obligado al cumplimiento tributario. En la institución jurídica analizada, se establecen dos sujetos pasivos, se regula al contribuyente y al agente de retención.



a) Contribuyente: En el Artículo 71 de la Ley de Actualización Tributaria establece que “Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia”. El sujeto pasivo en las rentas del trabajo por cuenta propia es el trabajador, asalariado o empleado, es decir la persona individual que percibe por cuenta propia ingresos, por la prestación personal de su trabajo, a través de un contrato individual de trabajo o de una relación laboral, siempre que reúna cualquiera de las circunstancias establecidas en la normativa

Entre los cuales se establecen que, para ser considerado residente para efectos tributarios, la misma norma jurídica establece en el Artículo 6 las circunstancias que deben de concurrir “1. La persona individual cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca en el territorio nacional más de 183 días durante el año calendario, entendido este como el periodo comprendido entre el uno de enero al 31 de diciembre, aun cuando no sea de forma continua”. Es decir, una permanencia física del trabajador, además su centro de interés económico tiene que estar ubicado en Guatemala, salvo que por medio de certificado expedido por autoridades tributarias se acredite su residencia o domicilio fiscal en otro país.

b) Agente de retención: La normativa que regula la actualización tributaria en el Artículo 75 define este sujeto de la siguiente manera “Todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios



provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajador.

Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tengan a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los Organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas”.

Dicho artículo indica que los responsables como agentes de retención, son los patronos o pagadores, quienes al momento de efectuar el pago al trabajador, deben de retener el monto que corresponde de conformidad con la proyección anual del impuesto, se considera, que el patrono como agente de retención en las rentas del trabajo, necesita de representantes que ejerzan en nombre de este funciones de dirección o de administración, tales como; gerentes, directores, administradores, reclutadores y todas las personas que estén legítimamente autorizadas por el, según lo establece el Artículo 4 del Código de Trabajo, Decreto Número 1441.

#### **4.2.3 Base imponible**

También se le denomina base impositiva, para poder comprender este término se debe acudir a la doctrina, “puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el Sujeto Pasivo y la determinación de la base



imponible”.<sup>28</sup> Es decir, la base imponible sirve para establecer la obligación tributaria, es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto y que tiene que satisfacer ya sea la persona física o la persona colectiva.

La Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 en el Artículo 72 explica cómo se determina la base imponible y su aplicación, lo hace de la siguiente forma “Base imponible. La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo. Para los efectos del presente título, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el periodo de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.” La base imponible la cuantía sobre la cual se calcula el importe del impuesto, es la suma de la renta neta menos deducciones legales. La cual se multiplica por el porcentaje determinado es decir el tipo imponible.

#### **4.2.4. Exenciones**

Para poder comprender la institución jurídica de las exenciones, la doctrina da una explicación “existen otros hechos o situaciones, descritas hipotéticamente, en la misma Ley o en otras normas del mismo ordenamiento tributario, que tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica derivada de configuración del hecho

---

<sup>28</sup> Monterroso. **Op Cit.** Pág. 114.



imponible, lo que es lo mismo, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos son la excepción a la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible, pero, aunque haya acaecido, no se realiza el pago. Estos instrumentos utilizados para que determinados sujetos no paguen los impuestos, se denominan exenciones y beneficios tributarios “.<sup>29</sup> Es decir, que se da el hecho generador y las exenciones son neutralizantes de pagar el impuesto, la exención se refiere a una exención fiscal, que es un tipo de beneficio fiscal ante el pago de tributos.

Las exenciones que corresponden aplicar en las rentas del trabajo las regula el Artículo 70 de la Ley de Actualización Tributaria y estipula lo siguiente “están exentas del impuesto:

1. Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad...;
2. El pago de la indemnización por tiempo servido. Percibido por los trabajadores del sector público y privado...;

---

<sup>29</sup> **Ibíd.**



3. Las remuneraciones que los diplomáticos agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el Gobierno de Guatemala reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.;
  
4. Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país...;
  
5. El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.
  
6. La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.”

Al analizar las exenciones que establece la norma citada debe considerarse y tomarse como referencia lo que dispone el Código de Trabajo y leyes laborales en referencia a las indemnizaciones, aguinaldo y bonificación anual se dan varias circunstancias por las cuales se le puede indemnizar al trabajador como lo indica el Código de Trabajo en el Artículo 85 inciso a), por muerte del trabajador según lo establece “es obligación del patrono cubrir a los dependientes económicos del ex trabajador con un mes de salario por cada año de servicio prestado hasta el límite máximo de quince meses, si la empresa es de 20 o más trabajadores, y de 10 meses si la empresa es de menos de 20



trabajadores. La indemnización aplica si el ex trabajador no gozaba de la protección del IGSS o si las prestaciones otorgadas por el IGSS son inferiores al equivalente antes mencionado”. En cuanto a la indemnización por accidentes de trabajo de conformidad con el Código de Trabajo, cuando el patrono no acate las medidas de seguridad con el fin de evitar accidentes queda obligado con el trabajador a indemnizarlos por los perjuicios causados, esto es independiente a las pensiones o indemnizaciones que le cubra el IGSS.

Se tienen que tomar en cuenta también las indemnizaciones señalada en la ley cuando el patrono despide a un trabajador por enfermedad o invalidez permanente, vejez y no está protegido por los beneficios del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, debe pagar la indemnización por el tiempo servido o pagar la parte proporcional que no cubre el IGSS.

También la indemnización por tiempo servido, cuando se despide sin justa causa al trabajador, está obligado a pagarle una indemnización equivalente a un mes de salario por cada año de servicio continuo o proporcional si es menor a un año.

El aguinaldo se encuentra regulado en el Decreto Número 76-78 del Congreso de la República de Guatemala, Ley reguladora de la prestación del aguinaldo para los trabajadores del sector privado y en el Decreto Número 74-78 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del aguinaldo para trabajadores del Estado, estas

normativas establecen que los trabajadores de cada uno de los sectores que regulan tienen derecho cada uno a percibir en concepto de aguinaldo el equivalente al 100% de su sueldo ordinario mensual, por un año de servicio continuo o si no se cumple con el tiempo establecido será la parte proporcional correspondiente. Si pagara más del porcentaje establecido del sueldo ordinario mensual por el año de servicio laborado ese excedente formara parte de la renta imponible del trabajador.

En cuanto a la Ley de bonificación anual para trabajadores del sector privado y público regulada en el Decreto Número 42-92 del Congreso de la República de Guatemala, que establece la bonificación percibida por el trabajador.

Esta normativa indica que es el equivalente del 100% del sueldo ordinario mensual por un año de servido o la parte proporcional si fuera menos del año, dicha bonificación será exenta de las rentas del trabajo hasta un 100% al sueldo ordinario por año trabajado el excedente formara parte de la renta imponible del trabajador.

#### **4.2.5. Deducciones**

Es un beneficio fiscal que aminora la cuota de un tributo y que establece la legislación con la finalidad de cumplir determinados objetivos de política económica y social e



incentivar las inversiones. Las deducciones entonces son beneficios a favor del trabajador, que permiten una reducción del importe de la base imponible.

Estas deducciones se encuentran reguladas en Artículo 72 de la Ley de Actualización Tributaria, entre los cuales establece:

- a) Hasta sesenta mil Quetzales, (60,000.00), de los cuales la cantidad de cuarenta y ocho mil Quetzales (48,000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y los doce mil Quetzales (12,000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el periodo de liquidación definitiva anual.

Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que estarán sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria. La planilla deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.

- b) Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. Las donaciones a las

asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no pueden exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta.

- c) Las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.
  
- d) Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate

#### **4.2.6. Tipo impositivo y determinación del impuesto**

Es el tipo de porcentaje, la proporción que se hace para calcular los impuestos, es decir la cantidad fija, tanto por ciento o escala que sirve para la aplicación del impuesto del



trabajo en relación de dependencia, la cual se calcula según el rango de la renta imponible que se encuentre el salario del contribuyente fiscal.

Es el tipo de porcentaje que se hace para calcular el impuesto, el tipo impositivo es fijo, la Ley de actualización Tributaria en su Artículo 73 establece una escala para la determinación del impuesto en la cual se establece para el primer rango de Q.0.01 a Q300.000.00, no tiene un importe fijo, estableciendo el 5% de tipo impositivo sobre la renta imponible y para el segundo rango de Q300.000.01 en adelante, importe fijo de Q.15.000.00, con el 7% sobre el excedente de Q.300.000.00.

#### **4.2.7. Periodo impositivo**

Según indica la ley, el período de liquidación de las rentas del trabajo en relación de dependencia, es anual e inicia el uno de enero y concluye el 31 de diciembre de cada año. Sin embargo el patrono o pagador en su función de agente de retención y de acuerdo con lo establecido con el Artículo 80 de la misma ley, debe presentar a la administración tributaria, mensualmente y en los primeros 10 días, del mes inmediato siguiente, una declaración jurada de las retenciones practicadas a los trabajadores acompañando a dicha declaración un anexo indicando el nombre completo y número de identificación tributaria de cada uno de los trabajadores contribuyentes a los cuales se les retuvo el impuesto sobre la renta e indicar el monto retenido.



#### **4.3. Las obligaciones del patrono como agente de retención en las rentas del trabajo en relación de dependencia**

Dentro de la relación jurídica laboral, nacen derechos y obligaciones tanto para el trabajador como para el patrono, sin embargo, también nacen obligaciones de ambos para con el Estado. La ley de Actualización Tributaria establece que las rentas del trabajo en relación de dependencia es una categoría de renta gravada, la cual genera un impuesto, en la que ambos entes laborales, son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

El trabajador como contribuyente por ser la persona individual que percibe por cuenta propia ingresos, por la prestación personal de su trabajo, a través de un contrato individual de trabajo o de una relación laboral.

Los patronos o pagadores como agentes de retención, quienes, al momento de efectuar el pago al trabajador, deben de retener el monto que corresponde de conformidad con la proyección anual del impuesto, por lo que obtienen obligaciones fiscales, por lo cual queda sujeto a cumplir con todas las obligaciones que se generan por ser uno de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia.



El agente de retención en las rentas del trabajo, es el patrono quien paga el salario a un empleado en relación de dependencia, se regulan las siguientes obligaciones que debe de cumplir: a) Proyectar la renta imponible anual del asalariado; b) Retener al empleado la renta mensual proyectada y pagarla a la Superintendencia de Administración Tributaria; c) Entregar la constancia de retención mensual al empleado; d) Efectuar liquidación al finalizar el periodo anual de imposición y devolución de lo retenido en exceso; e) El patrono debe presentar informe anual de retenciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

a) Proyectar la renta imponible anual del trabajador asalariado. La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 76 establece: “Al principio de cada año o al inicio de la relación laboral, el patrono o pagador hará una proyección de la renta neta anual del trabajador” a partir del uno de enero o cuando se inicia la relación laboral, debe de incluir la renta que el trabajador haya obtenido con su ex—empleador, a la cual le deducirá el monto de 48 mil quetzales por concepto de gastos personales y el monto de las cuotas anuales estimadas por concepto de pagos al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

Aunque el patrono tenga proyectada una renta imponible de sus trabajadores debe preparar otro nuevo cálculo de renta anual para actualizar los meses sucesivos que quedan pendientes en retención.



Cuando el trabajador tenga otro patrono y así lo comunica al patrono que le pague la mayor remuneración anual a través de una declaración jurada, indicando el monto de las retribuciones que recibe del otro patrono y simultáneamente presentarle al otro patrono, copia del formulario que presento ante el patrono que actuará en su calidad de agente de retención, también se tiene que hacer un nuevo cálculo de proyección de renta imponible cuando el trabajador en relación de dependencia obtenga un aumento salarial posterior a la proyección inicial de las rentas del trabajo.

El formulario es de utilidad para el patrono, pagador o agente de retención cuando el trabajador en relación de dependencia inicia relación laboral en fecha posterior al inicio de periodo de imposición.

- b) Retener en forma mensual la renta proyectada y presentarla ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Determinada la renta anual proyectada, el patrono debe de retener la doceava parte al trabajador en forma mensual es decir la parte alícuota y pagarlo a la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante declaración que deberá de efectuarse dentro de los primeros 10 días del mes siguiente al cual corresponde el pago de las remuneraciones.
- c) Entregar al trabajador la constancia de retención mensual. El Artículo 78 de La Ley de Actualización Tributaria establece “Los agentes de retención proporcionaran a los trabajadores a quienes les retenga, dentro de los 10 días inmediatos siguientes de



efectuado el pago de la renta, las constancias que indiquen el nombre, Numero de Identificación Tributaria del patrono y del trabajador, la renta acreditada o pagada y el monto retenido.”

Esta constancia es el documento a través del cual se hace constar que se efectuó la retención del impuesto sobre la renta al trabajador, puede ser la boleta de pago, siempre y cuando se cumpla con los requisitos mínimos establecidos en la ley, debe de ser exigida por el trabajador al patrono y si el agente de retención no lo entregara se debe de informar a la Superintendencia Tributaria.

d) Efectuar liquidación al finalizar el periodo anual de imposición y devolución de lo retenido en exceso. La Ley de Actualización Tributaria en el Artículo 79 estipula que “Los trabajadores al finalizar su periodo de liquidación anual deberán presentar al patrono las constancias de las donaciones realizadas, si fuera el caso, para que el patrono determine el impuesto definitivo. Si el patrono determina que retuvo de más a sus trabajadores, deberá devolverles las sumas retenidas en exceso e informar a la Administración Tributaria,”.

Según indica este articulo deja a discreción del agente de retención, determinar si se retuvo en exceso el impuesto, pero no establece que se le otorgue una constancia final de retención a través del cual el trabajador tenga la certeza que no se le retuvo en exceso el impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia.



Sin embargo en la práctica para que el trabajador como contribuyente pueda establecer si se le retuvo en exceso dicho impuesto, debe presentar planilla del IVA, requisito no establecido en la ley, ya que dentro del articulado que regula la institución jurídica de renta del trabajo en relación de dependencia no se preveo dicha circunstancia, sin embargo solo establece la ley y el reglamento la presentación de dicha planilla hasta por el monto de doce mil quetzales (Q.12.000.00) pero este es un beneficio para el trabajador contribuyente.

Dentro de los principios que regulan la reforma de actualización tributaria establece el principio de justicia social, para alcanzar el desarrollo económico y social, es decir que trata de compensar al más débil dentro de una relación en este caso jurídico tributario, siendo el sujeto pasivo contribuyente trabajador, quien tendría que efectuar la presentación de dicha planilla, ya que se ha regulado la forma de recaudación de manera directa sobre el salario, no se previó que de igual forma directa y sencilla se devolviera tributación que hubiese sido retenida de más.

Ya que para que el trabajador pueda solicitar la revisión, para poder establecer si se le retuvo en exceso, debe presentar una planilla, por ese acto el trabajador tiene como consecuencia un gasto económico, vulnerándose su derecho ante una obligación tributaria, ante la necesidad de contratar los servicios de un contador para realizar dicha planilla y poder de esa manera solicitar dicha revisión.



Debido a que dentro del articulado no se establece como obligación por parte del agente de retención el hecho de entregar constancia de verificación final donde se haga constar que no se le retuvo en exceso al trabajador, vulnerándose así mismo el principio de legalidad, ya que el Artículo 79 indica en su epígrafe liquidación y devolución de lo retenido en exceso; sin embargo, dentro del contenido de dicho artículo deja a discreción del agente de retención el determinar que si él retuvo de más deberá devolver lo retenido en exceso, no estableciendo como una obligación para el agente de retención entregar constancia final al trabajador en la cual se pueda estar seguro de forma directa y sencilla que no se le retuvo de más.

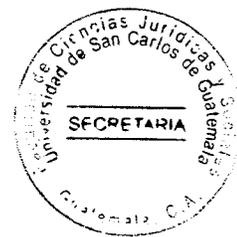


## CONCLUSIÓN DISCURSIVA.

La Ley de Actualización Tributaria regula de forma ordenada las categorías de rentas que el legislador consideró necesarias para la recaudación del impuesto sobre la renta, siendo una de estas la renta del trabajo en relación de dependencia.

Dentro de las obligaciones reguladas para el agente de retención, a través del análisis se ha podido observar que dejó a discreción del agente la determinación si se había retenido en exceso del impuesto y devolverlo al trabajador, aunque el artículo 79 de dicho normativo en su epígrafe establece liquidación y devolución de lo retenido en exceso, sin embargo dentro de dicho artículo no establece la obligación de entregar al trabajador una constancia en la cual se establezca que no se le retuvo en exceso el impuesto para satisfacción del contribuyente.

Para que se respeten las garantías constitucionales que protegen al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, surge la necesidad de implementar la creación de un procedimiento en la cual se pueda de forma directa y sencilla establecer si al trabajador se le retuvo en exceso el impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, y se le entregue a los trabajadores la constancia de retención final para la verificación en la cual se establezca que no se le retuvo de más dicho impuesto y devolver las sumas retenidas en exceso, con información a la Superintendencia de Administración Tributaria.





## ANEXOS





## **ANEXO I**

### **CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

#### **DECRETO NÚMERO (...) -2017**

### **EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

#### **CONSIDERANDO:**

Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder para normar adecuadamente las relaciones entre las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

#### **CONSIDERANDO:**

Que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos y que el mandato constitucional de guardar conducta fraternal entre sí, obliga a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Que la Constitución Política de la República establece que el régimen económico y social de Guatemala, se funda en Principios de



justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido.

**CONSIDERANDO:**

Que es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente, que permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración control y fiscalización de los impuestos establecidos en dichas leyes. Que es necesario la reforma de artículos relacionados a la categoría de rentas en la cual se estable la renta del trabajo en relación de dependencia por carecer de una fuerza obligatoria para el agente de retención específico.

**POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171, literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**DECRETA:**

Las siguientes:

**REFORMAS AL DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA**



## LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

Artículo 1. Se reforma el primer párrafo del artículo 79 del Decreto número 10-2012, del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, el cual queda así:

“Los trabajadores al finalizar su período de liquidación anual, deberán presentar al patrono las constancias de las donaciones realizadas, si fuera el caso, para que el patrono determine el impuesto definitivo. Cuando el patrono haya determinado el impuesto definitivo, proporcionará a los trabajadores la constancia en la cual se establezca el importe final del impuesto y devolverá al trabajador lo retenido en exceso, si fuera el caso e informará a la Administración Tributaria con documento que respalde constancia en la cual se establezca que el trabajador está conforme con los descuentos del impuesto efectuado, dentro de los primeros dos meses del año calendario, por los medios que este disponga. El patrono o pagador descontara dichas devoluciones del total de los montos de retenciones correspondientes a dichos periodos mensuales, hasta cubrir la totalidad de las devoluciones.”

REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO, PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL TRECE DE JULIO DEL DOS MIL DIECISIETE.



PRESIDENTE CONGRESO DE LA REPÚBLICA.

SECRETARIO.

SECRETARIO.



## BIBLIOGRAFÍA.

ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco, parte general.** 1ª. Ed. Guatemala. Ediciones De Pereira, 2013.

DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio. **El impuesto sobre la Renta: estudio histórico jurídico-fiscal, sobre la teoría, y las vicisitudes para la emisión de la Ley del Impuesto sobre la Renta.** Tipografía Nacional de Guatemala, 1966.

FLORES VALERIANO, Enrique. **El Impuesto sobre la Renta, doctrina legislación y práctica.** Universidad de Texas. Editorial Universitaria Centroamericana. 1984.

GARCIA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario. Tomo II parte general.** 2ª Ed. Depalma. Buenos Aires. 2000.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero, Volumen I** 6ª Ed. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1997.

<https://www.significados.com/justicia-social/>( consultada 15 de febrero de 2017)

LOBATO RODRÍGUEZ, Raúl. **Derecho fiscal.** 2ª. Ed. Colección textos jurídicos universitarios. Universidad Nacional Autónoma de México 1998.

MONTERROSO VELÁSQUEZ de MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero parte I finanzas públicas.** 2ª. Ed. Comunicación Gráfica G&A. 2004.

MONTERROSO VELÁSQUEZ de MORALES, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala.** 1ª Ed. Comunicación Gráfica G&A. 2005.

MORALES, Ana Maritza, MENALDO ESCOBAR, Rolando. **Relación Estado-Contribuyente-** Ensayo Universidad Rafael Landívar. Guatemala. Flacso, 2000.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** 30. Ed. Buenos Aires: Editorial Heliasta. 2004.

PORRAS y LÓPEZ, Armando. **Curso de Derecho Fiscal, aspectos jurídicos y contables.** 6ª. Edición. Impreso en México. 1977.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero.** 2ª. Ed. SR Editores. Guatemala 2008.

USERA, Gabriel de. **Régimen fiscal de los beneficios de empresas y participes.** 2ª Ed. Ediciones Aguilar. Madrid 1954.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,** Argentina, Ediciones Depalma, 1997.

#### **Legislación.**

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

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

**Código de Trabajo.** Decreto Número 1441. Congreso de la República de Guatemala. 1961.

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

**Ley del aguinaldo para trabajadores del Estado.** Decreto Número 74-78. Congreso de la República de Guatemala.

**Ley reguladora de la prestación del aguinaldo para los trabajadores del sector privado.** Decreto Número 76-78. Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de bonificación anual para trabajadores del sector privado y público. Decreto.**  
Número 42-92. Congreso de la República de Guatemala.

