

**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, likely a religious or historical figure, seated and holding a book. The figure is surrounded by a decorative border. The Latin text "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA" is inscribed along the top arc, and "CAETERA MATHEMATICA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed along the bottom arc.

**DETERMINAR LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO POR
LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

IRIS YESENIA BARILLAS MAZARIEGOS

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2019

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

**DETERMINAR LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO POR
LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

IRIS YESENIA BARILLAS MAZARIEGOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, septiembre 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: Lic. José Luis Portillo Recinos

Vocal: Lic. Rolando Alberto Morales

Secretaria: Licda. Norma Beatriz Santos Quezada

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Sergio Roberto Santizo Girón

Vocal: Licda. Jennifer María Solís Revolorio

Secretario: Lic. Luis Fernando Hernández Recinos

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 29 de noviembre de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
IRIS YESENIA BARILLAS MAZARIEGOS, con carné 201313219,
 intitulado DETERMINAR LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO POR LA INAPLICACIÓN
DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

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 MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 01 / 02 / 2018 f)

Asesor(a)
Jorge Alberto González Barrios
 ABOGADO Y NOTARIO



LIC. JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS
ABOGADO Y NOTARIO

Colegiado 8900

12 Ave. "A", 1-05, San Cristóbal Zona 8 de Mixco, Guatemala.

Teléfono 56052792



Licenciado

Roberto Fredy Orellana Martínez

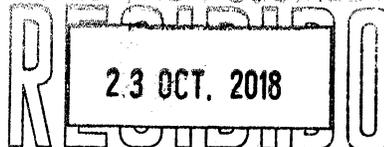
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Guatemala, 4 de abril de 2018.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora:

Firma:

Licenciado Orellana:

Dando cumplimiento al nombramiento como asesor del trabajo de tesis de la bachiller **IRIS YESENIA BARILLAS MAZARIEGOS**, intitulado "DETERMINAR LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO POR LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"; y siendo que el trabajo asesorado reúne los requisitos, tanto de forma y de fondo, que exige el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; en tal sentido emito el siguiente:

DICTAMEN:

- A). En relación al desarrollo del contenido de la tesis, es palpable la aplicación de las técnicas que se citan: bibliográficas, hemérograficas, documentales y observación directa; además de la utilización de los métodos siguientes: analítico, sintético, inductivo, y deductivo, en todo el desarrollo de los capítulos de la tesis.
- B). La tesis se desarrolló sobre estudio jurídico, doctrinario y social de la vulneración del principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta; reflejando a lo largo de la investigación la clara vulneración existente al precitado principio, por la falta de cumplimiento de lo consagrado en la Constitución Política de la República.
- C). La lectura efectuada en el desarrollo de la investigación generó observaciones que fueron atendidas sin dilación por la postulante; además de que la bibliografía refleja suficiencia para el sustento de la temática abordada.

Lic. Jorge Alberto González Barríos
ABOGADO Y NOTARIO

LIC. JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS
ABOGADO Y NOTARIO

Colegiado 8900

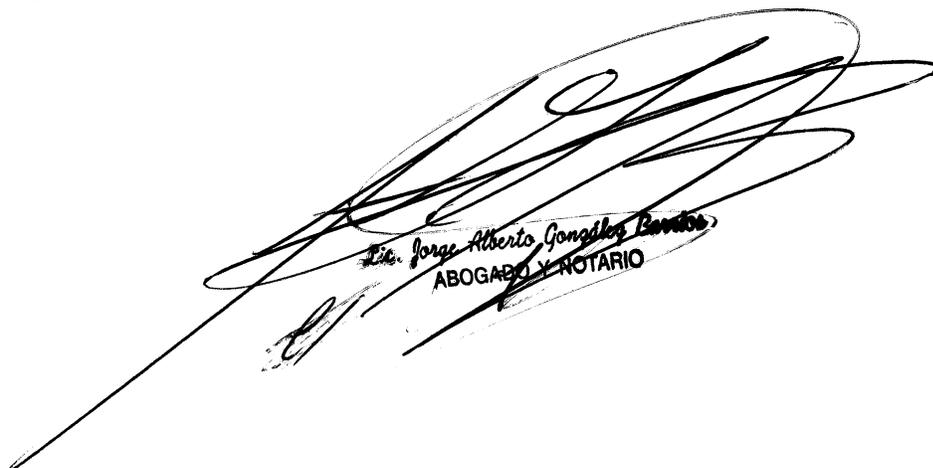
12 Ave. "A", 1-05, San Cristóbal Zona 8 de Mixco, Guatemala.

Teléfono 56052792



- D). La redacción, estructura de la investigación y la bibliografía utilizada refleja un trabajo técnico científico de tesis, realizando un aporte importantísimo a la rama del derecho tributario, para quienes muestran interés en investigar y conocer de dicha rama del derecho.
- E). El trabajo realizado refleja con suficiencia la forma en que correctamente fue abordado por el postulante cada uno de los capítulos que integran la tesis, reflejando con certeza la existencia de la problemática y como consecuencia la comprobación de la hipótesis planteada.
- F). Con respecto a la conclusión discursiva de la tesis, está en relación a la hipótesis planteada, siendo que en Guatemala se vulnera el principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, por tanto es cuestionable tal circunstancia, en el entendido que los contribuyentes deben pagar sus impuestos conforme a la capacidad de pago que posean, para que exista una efectiva justicia tributaria.
- G). Declaro no ser pariente dentro de los grados de ley, ni tener ningún interés directo, ni vínculo alguno con la ponente del presente trabajo de investigación.
- H). El trabajo se efectuó bajo mi propia dirección y supervisión, razón suficiente por lo que me consta su planificación, elaboración, investigación y redacción, cumpliéndose con diligencia los cambios recomendados; y por considerar que el trabajo de tesis llena los requisitos exigidos en el normativo correspondiente,
EMITO DICTAMEN FAVORABLE.

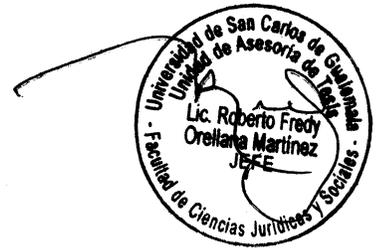
Con muestras de afecto y respecto, me suscribo de usted, muy atentamente como su atento servidor.



Lic. Jorge Alberto González Barrios
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de julio de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante IRIS YESENIA BARILLAS MAZARIÉGOS, titulado DETERMINAR LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO POR LA INAPLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 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.





DEDICATORIA

- A DIOS:** A quién le dedico con todo mi corazón este logro alcanzado, por ser el proveedor de salud, economía, y sobre todo ser el centro de mi vida, nunca permitió que abandonara mis sueños y anhelos que desde siempre tuve, por difíciles que las cosas estuviesen siempre me dio la solución, poniendo siempre a las personas correctas que me ayudaron en todo momento.
- A MIS PADRES:** Edilia y Eberardo, con todo mi amor, por ser los seres que me protegieron y dieron la vida, por siempre creer que sería su hija primogénita la que lucharía contra todo para alcanzar el sueño de toda una descendencia.
- A MIS HERMANOS:** Williams, Josué, Carolina, Jaime, Leily, Mauricio, Víctor, Alejandro, por ser fuente de inspiración para salir avante en mis sueños; y siempre estar para mí cuando necesité una sonrisa en los momentos de angustia, pues nunca me dejaron caer.
- A TODA MI FAMILIA:** Abuelos y Abuelas, a mis tíos y tías, primos y primas, por sentir su amor de familia y el apoyo en todo momento. Mención especial me merece mi tía Angélica Barillas, por estar siempre a mi lado y ser como una segunda madre, a la que quiero muchísimo. A Rudy Tuchán, por ser un excelente consejero en mi adolescencia motivándome a esforzarme para encontrar el camino de éxito.
- A:** Wendy y Alicia, por el apoyo y cariño brindado en el momento justo en el que las necesité. Menciono especialmente a mi amiga y hermana Odilia Morente, por ser cómplice en esta



aventura, por su apoyo, motivación e inspiración. Y más que especial, con todo mi corazón, menciono a el Licenciado Jesús Calderón Mancilla, por hacer de este proyecto una realidad, por su apoyo, comprensión y tiempo invertido y no puedo decir nada más que gracias.

EN ESPECIAL:

A la gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por abrirme las puertas y darme la oportunidad de formarme como profesional, a la que representaré con enorme satisfacción y honraré en el ejercicio de mi profesión.

PRESENTACIÓN



La vulneración del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta fue abordada mediante investigación de tipo cualitativa por la necesidad de analizar tanto características del tema como análisis de datos que demuestran la existencia de la problemática objeto de estudio; la vulneración del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta fue abordada desde el punto de vista jurídico, económico y sociológico, enmarcado dentro del derecho tributario, pues es entendido que para la existencia de los tributos debe existir un derecho que lo regule, leyes que creen dichos tributos, en concordancia que en materia tributaria no existe tributo sin ley, es decir, la ley es la única que da nacimiento a la obligación tributaria, en este contexto es la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en el libro uno.

La indagación se efectuó sobre datos del periodo de enero 2016 a diciembre de 2016, en el municipio y departamento de Guatemala, específicamente en la Superintendencia de Administración Tributaria, así como el Ministerio de Finanzas Públicas. El objeto de estudio fué la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en el libro uno; y el sujeto los contribuyentes afectados al Impuesto Sobre la Renta.

La estructura de la investigación realizada refleja un trabajo técnico científico de tesis, realizando un aporte valioso a la rama del derecho tributario, demostrando la necesidad de una reforma y reestructuración de los tipos impositivos aplicables al Impuesto Sobre la Renta.

HIPÓTESIS



La inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, vulnera exponencialmente el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243; siendo que en la práctica por la forma en que están legislados los tipos impositivos en relación al Impuesto Sobre la Renta, no están establecidos en forma progresiva, por lo que no se ajusta a que el Impuesto Sobre la Renta debe ser justo y equitativo, y con base a las condiciones económicas de quienes los pagan.

Como consecuencia, son muchos los aspectos tanto jurídicos, sociales, como académicos que reflejan la necesidad de plantear la problemática y a su vez realizar la investigación pertinente, con el objeto de obtener los elementos necesarios para determinar los aspectos de la problemática planteada y a su vez proponer una solución pronta y lógica, en atención a la realidad de Guatemala.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Con apoyo de los métodos analítico, sintético, inductivo y deductivo al culminar el estudio queda demostrado que el Impuesto Sobre la Renta, vigente en Guatemala, dados los regímenes definidos así como los tipos impositivos aplicables, se vulnera el principio de capacidad de pago, por la inobservancia del principio de progresividad, en el sentido de que si un impuesto no califica como progresivo es simplemente porque, tanto en términos relativos como absolutos, el importe o monto de dicho impuesto no va en aumento en correlación directa a la capacidad de pago de los contribuyentes; la progresividad existe si y solo si: a mayores rentas mayor aporte del contribuyente al Estado, es decir, la obligación de pago debe ser mayor en conformidad con la mayor disposición de rentas, por ende de patrimonio.

No se cumple el principio de progresividad siendo que al comparar resultados cuantitativos del régimen para las rentas de actividades lucrativas y del régimen para las rentas del trabajo en relación de dependencia, se vulnera exponencialmente la capacidad de pago de los contribuyentes con rentas menores, ya que la progresividad lo que busca es que quienes más rentas generen más contribuyan a los gastos del Estado subsidiando en cierta manera a quienes menos renta produzcan, y como se indica los números concretos demostraron que el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala no cumple con el principio doctrinario de progresividad.

Para que se cumpla con el principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta se debe modificar los tipos impositivos vigentes en la ley que regula dicho impuesto.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El sistema tributario en Guatemala.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Antecedentes.....	3
1.3. Características.....	8
1.4. Elementos.....	10
1.5. Principios	13
1.5.1. Generales.....	13
1.5.2. Constitucionales.....	15

CAPÍTULO II

2. Marco general del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	19
2.1. Definición.....	20
2.2. Antecedentes.....	20
2.3. Características.....	23
2.4. Elementos fundamentales en la determinación del Impuesto Sobre la Renta.....	28
2.4.1. Hecho generador.....	28
2.4.2. Tipo impositivo.....	30
2.4.3. Base imponible.....	32
2.4.4. Sujeto activo.....	32
2.4.5. Sujeto pasivo.....	34



CAPÍTULO III

3.	Marco jurídico e instituciones vinculadas al proceso de recaudación y administración del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	35
3.1.	Constitución Política de la República de Guatemala.....	35
3.2.	Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, libro uno.....	37
3.3.	Reglamento del libro uno de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo Número 213-2013.....	41
3.4.	Decreto Número 6-91, Código Tributario.....	42
3.5.	Ministerio de Finanzas Públicas.....	44
3.6.	Superintendencia de Administración Tributaria.....	45

CAPÍTULO IV

4.	Principio de progresividad y principio de capacidad de pago en el Impuesto Sobre la Renta.....	51
4.1.	Principio de progresividad.....	52
4.1.1.	Doctrina.....	53
4.1.2.	Derecho comparado.....	55
4.1.3.	Finalidad.....	58
4.2.	Principio de capacidad de pago.....	59
4.2.1.	Finalidad.....	60

CAPÍTULO V

5.	Determinar la vulneración del principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	61
5.1.	Generalidades.....	61
5.2.	Análisis jurídico de la normativa específica aplicable a la problemática.....	63



5.3. Cuadros demostrativos.....	67
5.4. Propuesta de reforma a los Artículos 44 y 73 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.....	72
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	77
ANEXOS.....	79
BIBLIOGRAFÍA.....	83



INTRODUCCIÓN

La investigación se justifica al establecer que entre los aspectos que se requieren abordar, está el efecto que tiene en los contribuyentes, el hecho específico de que la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala vulnera exponencialmente el principio de capacidad de pago; consecuentemente con el objeto de demostrar que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta vigente no es progresivo, existiendo más bien diversos regímenes de determinación del impuesto estructurados de tal manera que en términos reales el tributo resulta siendo regresivo, afectando el patrimonio de quienes están afectos a dicho impuesto, ya que quién más gana, más debe contribuir a los gastos del Estado.

La hipótesis consistió en que la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, este vulnera exponencialmente el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243; siendo que en la práctica por la forma en que están legislados los tipos impositivos en relación al Impuesto Sobre la Renta, no están establecidos en forma progresiva, por lo que no se ajusta a que el Impuesto Sobre la Renta debe ser justo y equitativo, y con base a las condiciones económicas de quienes los pagan. Concluido el proceso de investigación efectivamente se comprueba la vulneración existente en el principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, misma que se demuestra con los cuadros estadísticos que reflejan la problemática planteada, demostrando que en Guatemala los tipos impositivos no son progresivos y no están acorde a las rentas obtenidas por los contribuyentes.

La capitulación está desarrollado en cinco capítulos; conteniendo el primero, el sistema tributario en Guatemala; en el segundo, marco general del Impuesto Sobre la Renta, en el tercero, marco jurídico e instituciones vinculadas al proceso de recaudación y administración del Impuesto Sobre la Renta; en el cuarto, principio de progresividad y principio de capacidad de pago en el Impuesto Sobre la Renta; y el quinto, determinar la



vulneración del principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el impuesto sobre la renta en Guatemala.

Los métodos utilizados fueron: analítico, sintético, inductivo, deductivo, con el objeto de estudiar y demostrar la problemática planteada; además las técnicas: bibliográficas, hemérograficas y documentales, observación directa, y la entrevista.

Concluido el proceso de investigación efectivamente se demuestra que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta no es progresivo, por lo que se hace necesario que el Congreso de la República de Guatemala, cumpla con su función de decretar leyes orientadas a respetar las normas constitucionales y que por lo tanto deben reformar la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala aplicando el principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, evitando así la vulneración existente en el principio de capacidad de pago, siendo este último un principio constitucional.



CAPÍTULO I

1. El sistema tributario en Guatemala

Partiendo de la temática objeto del presente estudio, se hace necesario comprender el entorno social, económico y político del sistema tributario en Guatemala, en el entendido que comprendiendo el concepto, sus antecedentes, características y demás elementos que lo hacen un sistema peculiar, resultará más sencillo comprender su actual funcionamiento y por ende desarrollar en mejor forma la presente investigación.

1.1. Definición

¿Qué es un sistema tributario y cuál es el objetivo de su institución? El concepto propuesto, señala: “El sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época”.¹ Se aprecia que dicha definición incorpora una delimitación espacial, para el presente caso de estudio se delimita al país de Guatemala, entendiendo que el Sistema Tributario de cada país tiene sus propios tributos que generan los ingresos dinerarios requeridos para el cumplimiento de los fines del Estado, esto como resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, además de su estructura social, del sistema económico; por tales circunstancias cada país enfoca la recaudación tributaria en distinto rumbos, ya que debe analizarse todo un sistema económico y su funcionamiento, y algo muy importante el sujeto pasivo que es quien al final paga dichos tributos; en este contexto es imprescindible para el presente

¹ Villegas, Héctor. **Manual de finanzas públicas**. Pág. 287, 288.



estudio analizar como el Estado de Guatemala efectivamente enfoca el pago de los tributos que son impuestos a los ciudadanos guatemaltecos; continuando con el análisis de la definición existe dentro de la misma una delimitación temporal, en el sentido que las normas tributarias están vigentes en una época determinada, ya que se modifican en virtud de la evolución económica, esto implica que dicho sistema es variable e inestable según las necesidades del Estado para lograr cumplir con sus fines.

En el contexto analizado es imprescindible que Guatemala diseñe un sistema tributario justo y equitativo como lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala, como herramienta de crecimiento económico, buscando el equilibrio con base a los principio de justicia social; al efecto el Estado de Guatemala debe contar con un sistema tributario que le genere los recursos suficientes para poder brindar a la población entre otras necesidades salud, educación y justicia a todos los habitantes del país.

Por último, es importante hacer mención que los tributos en Guatemala, por mandato constitucional, deberían fundamentarse e instituirse conforme al principio de capacidad de pago, la razón radica en que debe tomarse en cuenta la capacidad de pago de los sujetos pasivos y con ello evitar la confiscatoriedad de los tributos; es decir que el ideal es que los tributos que conforman un sistema tributario no deben quitar el mínimo de subsistencia a quienes contribuyen al sostenimiento del Estado, los habitantes obligados de dicho Estado, siendo que es obligación para todos los que se encuentren dentro de la hipótesis condicional que de nacimiento a la obligación tributaria, pero en tal sentido, quien más gana más debe contribuir a los gastos del Estado, pero en valores reales y no como una simple apariencia.



1.2. Antecedentes

Según estudio realizado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en unión con el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), en el documental denominado **“HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA HASTA LA ACTUALIDAD”**, se presenta en forma cronológica el detalle o descripción de hechos que permite conocer como el sistema tributario de Guatemala ha ido cambiando y adaptándose a las necesidades de toda una población, desde sus inicios, entiéndase sociedad Maya hasta la actualidad. Dicho estudio lo refiere en cuatro etapas siendo:

a. La sociedad Maya, 1000 A.C. – 1524

Para el presente estudio es de gran importancia analizar la evolución que ha existido en el sistema tributario, y así contextualizarlo a la realidad que Guatemala está viviendo con relación al pago de los impuestos, en ese sentido se demuestra que desde tiempos de la civilización maya existía una compleja red sociopolítica basado en el parentesco, el ritual, el comercio y las alianzas militares.

Para el enfoque dado al estudio que se realiza es de gran aporte analizar el contexto de la investigación realizada por la ICEFI la cual refiere: “El período Clásico es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya. Es en este período donde se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. A pesar de los adelantos en la epigrafía, la información sobre el tributo es escasa y en alguna medida especulativa. A partir de la evidencia arqueológica del



período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo.”² Con el texto referido es clara la intensión que existió desde los inicios de la comunidad Maya en dar existencia al tributo en Guatemala, por tanto, es necesario tener claro el concepto de tributo y al efecto la Real Academia Española lo define como: “Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”³.

Al contextualizar la definición del tributo, se traslada a la realidad de la época tan peculiar de la comunidad maya, que si bien el pago del tributo por ser ideas prematuras no estaba regulado en ley, pero la intensión existía en que se le impusiera dicho pago a determinadas personas por las diversas actividades que realizaban, al efecto existía un beneficiario de dichos recursos, consecuentemente lo que se busca mostrar con el presente trabajo es, que los tributos evolucionan, jamás son estáticos, siendo que las necesidades de todo un país son diversas atendiendo a las circunstancias económicas, políticas y sociales.

b. El régimen colonial, 1524 – 1821

Esta segunda etapa muestra los cambios existentes en la evolución y afianzamiento del tributo, impuesto a los indígenas en este período específico, puesto que surge un

² Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Pág. 2

³ Real Academia Española, **Diccionario de la lengua española**. Pág. 338



sistema tributario rudo, evidenciando la discriminación hacia quienes debían cumplir con dichos pagos. Es de deducir que el ICEFI en su estudio confirma lo antes precitado en la forma siguiente: "El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. El tributo era parte fundamental de la economía. Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna."⁴

El texto anteriormente consignado, extraído del estudio realizado y presentado por el ICEFI, hace factible afirmar el enunciado en cuanto a que determinar y constituir un sistema tributario justo es un problema de nunca acabar, siendo que es notorio que en la época colonial los indígenas fueron víctimas de un sistema injusto, funcionando como prueba para imponer tributos para ser pagados en especie, pero que en ningún momento consideró la capacidad de pago de dichos contribuyentes, todo lo contrario, eran ellos quienes sostenían una economía nacional débil y poco formal en circunstancias que deterioraban su propia economía personal y familiar; para la presente temática lo inferido muestra contexto para comparar el cómo aun existiendo en la actualidad leyes que regulan un sistema tributario que si bien en su texto pareciera

⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Op. Cit.** Pág. 3 y 4.



evidenciar justicia para los contribuyentes, aun se vulneran derechos fundamentales en contra de quienes contribuyen al sostenimiento de los gastos del Estado, pero es evidente que se ha mejorado en comparación con la época en mención.

c. La época independiente, 1821 – 1944

Esta etapa como aporte a la presente investigación muestra la crisis que atravesó Guatemala en su política fiscal, como consecuencia de la independencia del imperio Español, al efecto el ICEFI establece: “Al caos político de esos años habría que agregar la crisis fiscal que enfrentó la región. En 1821 Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente. El problema se resumía en encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una economía deprimida. Para enfrentar la crisis se recurrió a diversas medidas fiscales pero debido a la inestabilidad política y la debilidad financiera y administrativa heredada del período colonial, ninguna pudo implementarse exitosamente.”⁵ El texto referido permite mostrar lo importante que resulta para un país la política fiscal, en el entendido que da fundamento y base para ejecutar la recaudación tributaria, en esta etapa la federación Centroamericana no estaba preparada con una política fiscal adecuada a las necesidades de la nueva vida y agenciarse de fondos para el sostenimiento de los gastos estatales; así continuó hasta que Guatemala se independiza de dicha federación y tratan de implementar políticas fiscales, aunque claro no fue nada fácil.

⁵ *Ibíd.* Pág. 5



d. El período contemporáneo, 1944 – 2006

Esta etapa fue de gran ilusión para casi toda la población, las expectativas eran grandes en cuanto esperar cambios importantes en la política fiscal del Estado, cambios que pudieran beneficiar a la mayoría, pero por los efectos de la realidad acontecida en etapas anteriores el inicio fue todo un caos, de lo precitado el ICEFI indica lo siguiente:

“El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aun cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años.”⁶ En consecuencia la optimización de la recaudación tributaria en Guatemala es un tema de nunca acabar, básicamente por tratarse de un tema extremadamente complejo, sensible, y por el escaso interés, por no decir nulo interés, de parte de los gobiernos en turno por instituir un sistema tributario justo, hace complicado concretizar una política tributaria de recaudación efectiva para las necesidades de la población, buscando la justicia y el bien común.

Continúa manifestando el ICEFI en su estudio: “El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores

⁶ *Ibíd.* Pág. 9



precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos.”⁷

El texto transcrito permite inferir que siempre existe interés de implementar una política fiscal efectiva, al evaluar el transcurrir de años, llegando a lo que hoy refleja Guatemala en la política fiscal, en donde es cierto que se ven algunos cambios cuando la Superintendencia de Administración Tributaria toma el control, aun así falta mucho por cambiar buscando el beneficio de los contribuyentes facilitándoles el pago de los impuestos, y ello se vea reflejado en lo recaudado.

1.3. Características

El sistema tributario en Guatemala es abundante en legislación pero con resultados poco efectivos entorno a las expectativas y necesidades de un Estado pobre, tercermundista y que basa sus ingresos en la actividad económica del mismo, y además en la recaudación a través de las cargas impuestas a los contribuyentes; en tal sentido se citan las características que se basan en las necesidades de Guatemala para cumplir con los fines de la política tributaria, pero realmente su cumplimiento es deficiente, por lo que dichas características se quedan en simple ideal o un debiera ser para cumplir con un efectivo y eficiente sistema tributario.

⁷ **Ibíd.** Pág. 9



a. Neutralidad impositiva

La legislación guatemalteca pretende la creación de impuestos con base a la equidad y justicia tributaria, aunque en la realidad no todo se efectiviza, en el sentido que dicho principio busca que la política fiscal o los impuestos deben evitar alterar el mecanismo competitivo del mercado, en el sentido que las decisiones de inversión se realicen con base en consideraciones sobre la oferta y la demanda y no con fundamento en el sistema fiscal por las opciones que tenga un inversionista; esto es aplicable a los impuestos indirectos, que es donde aplica la oferta y la demanda, y por estos aspectos es que en Guatemala no se efectiviza dicho principio.

b. Estabilidad normativa

Sistema tributario estable, no variar su rumbo, constantes reformas normativas producen dificultad al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; el sistema tributario en Guatemala se caracteriza por reformas constantes a las normas jurídicas tributarias aspecto que no favorece el óptimo cumplimiento de su política fiscal.

c. Progresividad del sistema tributario

Las personas deben contribuir a los gastos del Estado conforme con su capacidad de pago, la progresividad es un principio doctrinario de vital importancia; el sistema tributario guatemalteco no es precisamente un ejemplo en cuanto la aplicación de este principio puesto que al analizarse la incidencia de la aplicación de los distintos impuestos



vigentes a los que se encuentra sujeto un contribuyente su estructuración no conlleva a concluir que se cumpla con tal principio.

d. Flexibilidad impositiva

Los impuestos deben adaptarse a la realidad económica, la cual es cambiante, es decir, que haya flexibilidad para cambiar la base imponible en armonía con los cambios en la economía. Esta característica no es propia del sistema tributario guatemalteco ya que se crean impuestos según las conveniencias políticas coyunturales y no necesariamente evaluando la actividad económica.

1.4. Elementos

Como referencia se citan los elementos preponderantes del sistema tributario guatemalteco entre los cuales se mencionan:

a. La política fiscal

“La política fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener la ocupación plena y los precios estables, en otras palabras, con el propósito de estabilización.”⁸

⁸ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Pág. 316.



Con la definición precitada se puede inferir que el fin de la política fiscal es la imposición de impuestos a los ciudadanos de un país, en este caso Guatemala, para que el Estado pueda financiar sus actividades y por ende cumplir con sus fines, consecuentemente la dicha política debe determinar qué impuestos (hecho generador); quien debe pagar los referidos impuestos (sujeto pasivo); cuanto se debe pagar (tipo impositivo); como se paga (base imponible); y por último quien recauda dichos impuestos (sujeto activo) en el caso particular de Guatemala existen diversas instituciones encargadas al efecto, la de mayor preponderancia es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

b. La legislación tributaria

Conjunto de normas jurídicas que regulan los objetivos previstos en la política tributaria y que generan un vínculo entre el fisco como ente recaudador y los contribuyentes como obligados al pago de los impuestos. En Guatemala existen una diversidad de leyes que regulan las distintas materias tributarias que son objeto de hecho generador, verbigracia: Ley de Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República; Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 del Congreso de la República, ley que regula diversos impuestos; entre otras muchas.

c. La administración tributaria

Conjunto de acciones destinadas a hacer efectiva la legislación de la política tributaria, teniendo como fin último la recaudación de impuestos, aplicando las diferentes políticas administrativas para lograrlo; en Guatemala está a cargo de la Superintendencia de



Administración Tributaria (SAT), siendo una entidad técnica y descentralizada con jurisdicción y competencia en todo el país; sus funciones están reguladas en su Ley Orgánica Decreto 1-98 del Congreso de la República.

Una de las funciones importantes de dicha entidad para cumplir con sus fines es la de promover la cultura tributaria, en tal sentido encontrar los mecanismos precisos para hacer conciencia en los contribuyentes de la trascendencia social que implica el evadir al fisco y como consecuencia una ineficaz administración del Estado al no poder cumplir con el fin último que es la búsqueda del bien común.

d. Los contribuyentes

Como elemento importante del sistema tributario guatemalteco se menciona a los contribuyentes, la razón es simple siendo que son los obligados al pago de la carga tributaria y quienes como fin último sostienen el aparato estatal, son quienes directamente contribuyen con sus impuestos, siendo que de su actividad económica depende los recursos que se generen al Estado, a más actividad económica mayores ingresos le representan al Estado y con ello satisfacer en mejor manera las necesidades básicas de toda la población.

Además que la Constitución Política de la República de Guatemala establece como deber ciudadano lo referido en el Artículo 135 literal "...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma precitada por la ley".



En tal sentido la norma constitucional es clara en establecer que todos los ciudadanos tienen obligación de contribuir a los gastos en que el Estado incurra, siempre y cuando dicho aporte sea en relación a la capacidad de pago de los contribuyentes.

1.5. Principios

Son elementos orientadores que sin encontrarse expresamente contenidos en el ordenamiento jurídico de un país constituyen fundamento para solucionar conflictos de tipo legal, estableciéndose la aclaración que existen principios constitucionales, la diferencia radica en que estos si se encuentran consagrados en el ordenamiento jurídico de un país aún más tratándose en materia tributaria como se especifica en el apartado posterior.

1.5.1. Generales

La importancia de los principios generales tiene razón de ser ya que aun no estando incorporados en el ordenamiento jurídico sirven de orientadores para encontrar solución a casos de tipo jurídico.

a. Principio de efectividad

El objeto que persigue este principio es el de generarle ingresos al Estado a través de los tributos, siendo el propósito principal de la política tributaria.



b. Principio de eficiencia

La eficiencia tributaria lo que persigue es la efectiva recaudación de recursos, es decir aquí se mide si la política tributaria es la adecuada, en el sentido que debe mantener un equilibrio en los tipos impositivos para que efectivamente sean cumplidos por los contribuyentes y a tal efecto el Estado cumpla con sus fines.

c. Principio de justicia

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades.”⁹ Es decir para que se cumpla con este principio se debe cumplir con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, a mayores ingresos deben contribuir en mayor proporción al sostenimiento del Estado.

d. Principio de generalidad

Todos deben pagar impuestos, claro es que en proporción a sus respectivas capacidades, se incluye nacionales, extranjeros residentes o de paso, personas jurídicas individuales y personas jurídicas colectivas; este principio únicamente tiene como límites las exenciones que son las que nacen de la misma ley que creó un tributo; contrario sensu los beneficios fiscales es otro límite al principio de generalidad pero en este caso son otorgados por el legislador en Ley distinta a la que regula el tributo, en Guatemala

⁹ Flores Zavala, Ernesto. Tomo I. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 135.



como ejemplo se cita la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y la Ley Forestal.

e. Principio de comodidad

Refiere este principio a que el Estado debe dar a los contribuyentes todas las posibilidades para cumplir con sus obligaciones tributarias; a tal efecto se define este principio así: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente."¹⁰

f. Principio de economía

Pretende que la diferencia entre los ingresos tributarios y las erogaciones sea lo menos posible una vez cubiertos los gastos del Estado.

1.5.2. Constitucionales

A continuación se citan los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en Guatemala, mismos que están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, por ser el Estado garante del cumplimiento de los derechos mínimos que se le deben respetar a los contribuyentes por ser estos quienes con sus impuestos sostienen el aparato estatal; dentro de los principios a citar están: el de legalidad, el de no confiscatoriedad, el de capacidad de pago y el de irretroactividad.

¹⁰ *Ibíd.* Pág. 143.



En este contexto es importante dar el soporte legal a lo expuesto, al respecto el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 4, establece **“Principios aplicables a interpretación.** La aplicación interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

En tal sentido la norma legal es clara en establecer lo relativo a los principios constitucionales que rigen todo un sistema tributario.

a. Principio de legalidad

En materia tributaria no existe tributo sin previa ley que lo establezca y lo regule; al efecto el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...”

b. Principio de no confiscatoriedad

Los tributos no deben quitar el mínimo de subsistencia de los contribuyentes, es decir que aun pagándolos les debe quedar lo suficiente para vivir en forma decorosa; su fundamento radica en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en donde al efecto establece “...Se prohíben los tributos confiscatorios...”.



c. Principio de capacidad de pago

Principio que indefectiblemente coexiste con los principios de justicia y de equidad, en el sentido que para que un tributo sea justo debe estructurarse con base a la capacidad de pago de los contribuyentes, es decir, a mayor capacidad de pago de un contribuyente éste debe contribuir en más al sostenimiento del Estado. Su fundamento está consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala estableciendo: "**Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."

d. Principio de irretroactividad

Principio de carácter general, aplicado a la generalidad de ramas del derecho, por ende aplicado en materia tributaria, y su fundamento está establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 15 que preceptúa: "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo."

En consecuencia de lo establecido, una relación jurídico-tributario se rige por la ley vigente al momento del acaecimiento del hecho u acto que actualiza el presupuesto jurídico, contrario sensu en el caso de surgir una nueva ley, esta regulará los actos acaecidos bajo su imperio, mientras los actos anteriores se rigen por la ley anterior.





CAPÍTULO II

2. Marco general del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

En forma general se establece que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta nace como una necesidad del Estado de recaudar ingresos dinerarios para cumplir con sus obligaciones de prestación de servicios públicos a sus habitantes, en ese contexto la política tributaria es preponderante en cuanto la definición e imposición de obligaciones tributarias que son exigidas a los contribuyentes dentro del territorio de Guatemala; siendo el impuesto sobre la renta el principal impuesto directo a que se encuentran sujetos tanto personas individuales como colectivas o jurídicas, es en este punto donde el Estado evalúa la importancia de este impuesto por los resultados positivos que le produce, pues grava la riqueza de fuente guatemalteca, es decir riqueza producida en territorio guatemalteco como consecuencia de las actividades que combinan a los factores de la producción, capital, trabajo e insumos, como lo refiere la Ley de Actualización Tributaria contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Con el propósito de acotar en aspectos importantes de la presente investigación resulta insoslayable, respecto del impuesto sobre la renta, consignar su definición, antecedentes, características y elementos fundamentales.



2.1. Definición

“Doctrinariamente es concebida como toda carga impuesta por un Gobierno sobre la renta de las personas individuales y colectivas.”¹¹ Tenemos una definición simple, que claramente indica que es uno de los impuestos más importantes en Guatemala, por cuanto grava la riqueza de las personas, generando ingresos de gran importancia al Estado para el cumplimiento de sus fines. La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Libro I, Artículo 1, preceptúa que “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”

Resulta indiscutible el objeto del impuesto, la renta, por lo que resulta de suma utilidad contar con una definición de renta, por lo que se transcribe lo que al respecto refiere el Diccionario de la Real Academia Española “Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”¹²

2.2. Antecedentes

Por la importancia que representa el Impuesto Sobre la Renta para la investigación, siendo que esta gira en torno al mismo, en ese sentido es trascendental conocer la evolución de dicho impuesto, partiendo de que nace de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos directos, que le permitan cumplir con sus fines estatales, que

¹¹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Op. Cit.* Pág. 174.

¹² Real Academia Española. *Op. Cit.* Pág. 285



aparece por primera vez el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala la historia registra que es el uno de julio de 1938 que entra en vigencia el Impuesto Sobre Utilidades de Empresas Lucrativas, Decreto 2099, el que fue modificado por el Decreto 2191; pero por registrar trato desigual a los contribuyentes sujetos al impuesto, dio pie a hacer cambios a la forma de aplicación de dicho impuesto; como ya se analizó en la evolución de los tributos al hacer una comparación entre los inicios de los tributos y el Impuesto Sobre la Renta, se determina que ocurrió lo mismo en el sentido que los tributos eran injustos por no observar el principio de la capacidad de pago en los contribuyentes, al efecto vale la pena acotar que según el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 10 se consigna la clasificación de los tributos reconocidos y vigentes en Guatemala en la forma siguiente: "...Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras."

La mención viene al caso en el entendido que valga la redundancia el Impuesto Sobre la Renta se clasifica dentro de la categoría genérica de tributo como un impuesto, por tal motivo la importancia de analizar dicha clasificación, siendo objeto de estudio de la investigación.

Continuando con los antecedentes del ISR, dichas discriminaciones hacia los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta dio como resultado la reforma fiscal que dio vida a la primer Ley del Impuesto Sobre la Renta creada por el Decreto ley 1559, misma que tuvo vigencia hasta el uno de julio de mil seiscientos sesenta y tres ya que fue derogado por el Decreto ley 229, el cual tuvo vigencia en forma retroactiva a partir del uno de julio de mil novecientos sesenta y tres, vigencia que duró veintitrés años, pero



que pasa por varias etapas entre reformas tanto parciales como totales, así como adiciones, derogaciones de artículos, lo que dio como consecuencia una incorrecta interpretación y aplicación de las normas, el resultado fue la determinación y pago incorrecto del Impuesto Sobre la Renta, haciendo difícil su fiscalización y administración; de tal cuenta, se observa que el problema relativo a la vulneración del principio de capacidad de pago se ha venido dando desde que entra en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Posterior al Decreto 229 entró en vigencia el Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, entrando en vigencia el uno de octubre de 1987; este Decreto tenía como finalidad modernizar la estructura de la administración tributaria, con el fin de aumentar la recaudación de los ingresos corrientes sobre la base del principio de equidad, justicia tributaria y capacidad de pago, para reducir en mayor grado la evasión fiscal. Este Decreto estuvo vigente por casi tres años, tiempo en el que fue modificado por reformas, adiciones, derogaciones y finalmente substituido por el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, que entró en vigencia el uno de julio de 1992, y que en su momento tuvo como objeto modernizar y simplificar la estructura impositiva, para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, ampliando la base tributaria en cumplimiento a los principios de generalidad y capacidad de pago. A partir de aquí siguen surgiendo una serie de modificaciones al Impuesto Sobre la Renta, empero en menor grado, para finalmente llegar a la actualidad con las reformas realizadas al Impuesto Sobre la Renta en el año 2012, con la vigencia de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República, impuesto regulado en el Libro I.



2.3. Características

Es definido como: “adj. Dicho de una cualidad: Que da carácter o sirve para distinguir a alguien o algo de sus semejantes.”¹³ En el caso concreto del tema objeto de estudio dichas características son las que hacen distinción del Impuesto Sobre la Renta de otros impuestos, como se muestra en seguida:

a. Es un impuesto directo

“Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanente.”¹⁴ La definición explica con claridad lo que constituye un impuesto directo, siendo claro que dichos impuestos gravan directamente el patrimonio o rentas del sujeto pasivo, del contribuyente, siendo este último el obligado y responsable del cumplimiento de la obligación tributaria de pago del impuesto, siendo este el caso del impuesto sobre la renta en Guatemala.

b. Anualidad en la liquidación

“Este consagra que todo enriquecimiento que va a ser objeto para la determinación o liquidación del impuesto debe ser obtenido a un período anual, nunca podrá ser menor a

¹³ Real Academia Española. **Op, Cit.** Pág. 47

¹⁴Alvarado Sandoval, José Alejandro; López Cruz, Ottoniel. **Derecho tributario y legislación fiscal.** Pág. 141.



doce meses, ya que esto es lo que va a determinar el momento en que se inicia y culmina el respectivo ejercicio económico – fiscal del contribuyente...”¹⁵

Como lo refiere esta característica en Guatemala la liquidación del Impuesto Sobre la Renta es anual. En el entendido que el pago es la forma por excelencia de la extinción de las obligaciones, en este contexto el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula los efectos del pago y textualmente en el Artículo 36 establece: “...El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación...”

Contextualizado en el Impuesto Sobre la Renta el pago lo pueden realizar los contribuyentes mensualmente en pagos parciales, o dicho en mejor forma anticipos puesto que al final de cada año deben realizar la liquidación de dicho impuesto entiéndase a los contribuyentes sujetos al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas; al respecto la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 45 regula el período de pago de dicho régimen indicado: “...En este régimen, el período de liquidación es mensual.”; y el Artículo 49 del mismo cuerpo legal preceptúa: “...En los primeros tres meses de cada año, los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada anual informativa correspondiente a los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior.”; así cada régimen regula la forma de pago de dicho impuesto.

¹⁵ **Características del impuesto sobre la renta.** <http://www.monografias.com/trabajos85/impuesto-sobre-renta/impuesto-sobre-renta.shtml#caracteria>, (Consultado: el 31 de enero de 2018).



Otro claro ejemplo de la característica de anualidad en la liquidación se encuentra en el régimen del Impuesto Sobre la Renta Sobre las utilidades de actividades lucrativas, al respecto la ley citada preceptúa en el Artículo 38 lo siguiente: **“Pagos Trimestrales.** Los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales...”. En tal sentido, aun y cuando en el régimen descrito el contribuyente efectúa pagos por trimestre, sin embargo deben de realizar una liquidación anual, y es donde se ve reflejada la anualidad como característica del Impuesto Sobre la Renta; y al respecto el Artículo 37 de la referida ley preceptúa: **“El periodo de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.”**

Tal precepto le da soporte a lo referido, siendo que en el régimen de utilidades de actividades lucrativas se efectúan pagos parciales trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, pero finalizado el periodo anual se debe realizar la liquidación del impuesto en mención.

c. Es general

“No hace distingo entre contribuyentes, ni en actividad en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria.”¹⁶ Es decir, todo contribuyente una vez se encuadre en el presupuesto jurídico contenido en la ley debe cumplir con su obligación y pagar el impuesto que le corresponda.

¹⁶ **Ibíd.**



d. Es personal

“Es determinante la capacidad contributiva del sujeto. Considera características de cada contribuyente y se aplica sobre el enriquecimiento neto.”¹⁷ Significa que cada caso es diferente en el entendido que depende de los ingresos y la actividad que cada contribuyente realice para realizar la determinación y pago de dicho impuesto.

e. No vinculado

“No se recibe contraprestación directa alguna por parte del Estado.”¹⁸ Esta característica es porque el contribuyente tiene la obligación de pagar sus impuestos y el Estado no le da nada a cambio en forma directa.

f. Es ordinario

“El Estado recibe los pagos del impuesto de manera periódica, permanente y por ende forma parte del presupuesto nacional.”¹⁹ Esta característica aplica claramente al impuesto sobre la renta en el entendido que el Estado lo considera un impuesto ordinario es decir tiene la certeza de que ingresará recursos por esta vía.

¹⁷ **Ibíd.**

¹⁸ **Ibíd.**

¹⁹ **Ibíd.**



g. Es nacional

Como ya se analizó en la definición del Impuesto Sobre la Renta, se hizo referencia respecto cuál es la materia sobre la cual recae dicho impuesto, y la ley nacional regula que dicho impuesto grava tanto las rentas o ganancias obtenidas en Guatemala, sea por una persona individual o por una colectiva, sin importar el carácter de nacional o extranjero, residente o no en el país, en síntesis toda persona que obtenga rentas está obligada al pago del impuesto sobre la renta, con excepción de las rentas exentas que la misma ley regula.

h. La determinación es por parte del sujeto pasivo

Esta característica deviene del hecho que es el propio contribuyente quien efectúa la determinación del pago del impuesto sobre la renta, la Superintendencia de Administración Tributaria, genera los medios adecuados para facilitar al contribuyente el cumplimiento de tal obligación de pago, al respecto en la actualidad existe una plataforma informática que es identificada como Declaraguatate, mediante dicha plataforma los contribuyentes preparan el formulario que les permite determinar su obligación tributaria según el régimen a que están sujetos, para luego liquidar su obligación tributaria pagando el impuesto que a cada quien corresponda, sea concurriendo a los bancos del sistema o bien mediante operación electrónica.



2.4. Elementos fundamentales en la determinación del Impuesto Sobre la Renta

En este apartado se citan los elementos fundamentales que participan en torno a la determinación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, aspecto cognoscitivo que resulta de vital importancia a los propósitos de la investigación, dichos elementos están conformados por: hecho generador, base imponible, tipo impositivo, sujeto activo y sujeto pasivo.

2.4.1. Hecho generador

No es más que la materialización o cumplimiento del presupuesto jurídico contenido en la norma jurídica preceptuada en la ley para que al sujeto que concreta el presupuesto jurídico o actualiza la norma le sea aplicable la consecuencia de derecho, esto es, le genere la obligación de pagar un impuesto. Al respecto el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 31, define el concepto de hecho generador así: "...Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Para ejemplificar el hecho generador entorno al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, en el entendido que la ley regula diversos regímenes y cada uno tiene establecido el hecho generador o condición que da nacimiento a la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta, lo cual el Artículo 10 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-



2012 del Congreso de la República de Guatemala, refiere como hecho generador a quienes se encuentren en la categoría de rentas de actividades lucrativas así: “...Constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, residentes en Guatemala...”; de tal cuenta que es la ley la encargada de regular los presupuestos condicionantes para que al contribuyente le nazca la obligación de pagar dicho impuesto en el entendido que no basta con estar inscrito en un régimen sino que además obtenga ingresos por la actividad a que se dedique en el tráfico comercial.

Para la categoría de rentas del trabajo en relación de dependencia el Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria refiere como hecho generador lo siguiente: “...Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.”

En tal sentido en la categoría de rentas del trabajo en relación de dependencia debe entenderse a todo ingreso provenientes del trabajo personal que se presta en relación de dependencia y que por lo tanto está sujeto al pago del Impuesto Sobre la Renta.



2.4.2. Tipo impositivo

“Viene dado por aquel monto, cuota, alícuota o porcentaje que aplicada sobre la base imponible, determina el monto a pagar.”²⁰ La definición es clara en establecer que el tipo impositivo no es mas que el tipo porcentual que aplicado a la base imponible determina el impuesto a pagar por parte del contribuyente.

Como elemento fundamental en la determinación de la obligación tributaria el tipo impositivo para el caso del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, regula los tipos impositivos a los distintos regímenes existentes. El Artículo 14 de la ley establece que para la categoría de rentas de actividades lucrativas se definen dos regímenes específicos, siendo uno de ellos el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y el otro es el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. Cada uno de dichos regímenes incluye un tipo impositivo específico en la forma siguiente: El tipo impositivo para el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas la ley lo regula en el Artículo 36 preceptuando “Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).”

En cuanto al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas el tipo impositivo la ley lo regula en el Artículo 44 preceptuando que los tipos impositivos son en variación a la renta imponible correspondiéndole así: “de un centavo de quetzal

²⁰ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. Op. Cit. Pág. 134.



(Q.0.01) a treinta mil quetzales (Q.30,000.00) sin importe fijo y con tipo impositivo del cinco por ciento (5%); de treinta mil quetzales con un centavo (Q.30,000.01) en adelante con un importe fijo de mil quinientos (Q.1,500.00) y con un tipo impositivo del siete por ciento (7%)”.

El tipo impositivo no es más que el porcentaje aplicable a la base imponible para que los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta paguen de conformidad al régimen que les corresponde, en el entendido que los porcentajes varían dependiendo los regímenes mismos que están regulados en la Ley de Actualización Tributaria.

Para el caso de las rentas del trabajo en relación de dependencia la ley regula el tipo impositivo en el Artículo 73: “...Los tipos impositivos aplicables a las rentas conforme al artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de la renta imponible...”. En tal sentido la ley preceptúa el tipo impositivo a los ingresos obtenidos bajo la categoría de rentas del trabajo en relación de dependencia, es decir los tipos impositivos varían de entre un 5% y 7%.

Para el caso de las rentas de capital y las ganancias de capital la ley regula el tipo impositivo en el Artículo 92: “...El tipo impositivo aplicable a la base imponible de las rentas de capital mobiliarias e inmobiliarias y para las ganancias de capital es del diez por ciento (10%).”

En este sentido de ideas la Ley de Actualización Tributaria establece el tipo impositivo que se debe aplicar a las rentas obtenidas por una ganancia de capital, se cita como



ejemplo la venta de un bien inmueble que una persona realiza, dicho ingreso es considerado según la ley en mención como una ganancia de capital por lo que a dicha base imponible se le debe aplicar un tipo impositivo del 10% para cumplir con la obligación tributaria.

2.4.3. Base imponible

“Es aquella sobre lo que recae el impuesto.”²¹ La base imponible no es más que la renta imponible, o sea, el importe de renta que produce el monto de la obligación tributaria luego de aplicarle el tipo impositivo correspondiente.

Esta es determinada por el Estado o por el contribuyente. Se da el caso que la determinación de la base imponible la determine el Estado cuando el contribuyente no cumple en forma voluntaria, es ahí el Estado se ve en la necesidad de determinarla.

2.4.4. Sujeto activo

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, conceptualiza al sujeto activo en el Artículo 17 así: “...Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o ente público acreedor del tributo.”

²¹ *Ibíd.* Pág. 134.



Siendo el Estado de Guatemala el sujeto activo del Impuesto Sobre la Renta, la recaudación del mismo se encuentra asignada a la Superintendencia de Administración Tributaria, ente este que dentro de sus funciones se encuentra la de definir las estrategias para facilitar al contribuyente el pago del impuesto en la forma establecida en la ley, en la actualidad existe la plataforma virtual informativa y de ejecución manejada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en donde el contribuyente puede llenar los formularios de pago, para luego concluir con el proceso pagando con el formulario sea por la vía virtual bancaria o en las agencias bancarias habilitadas para el efecto, además de todo esto la Superintendencia de Administración Tributaria es la legalmente facultada para verificar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes de lo contrario serán sancionados al respecto, siendo el Código Tributario el contenido del procedimiento que la Superintendencia de Administración Tributaria debe ejecutar cuando un contribuyente incumple con sus obligaciones tributarias; el Artículo 69 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, regula las infracciones tributarias así: "...Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria...". Es decir cuando los contribuyentes incumplen con una norma imperativa establecida en el Código tributario es la Superintendencia de Administración Tributaria la que se encarga de que dicho contribuyente cumpla mediante procedimientos bien establecidos en la ley.



2.4.5. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo no es más que el contribuyente del impuesto sobre la renta, el obligado a cumplir con el pago del impuesto en conformidad con la ley y al régimen al que esté inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria. Al respecto el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa en el Artículo 18 que: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”



CAPÍTULO III

3. Marco jurídico e instituciones vinculadas al proceso de recaudación y administración del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

La importancia del análisis de la normativa aplicable al Impuesto Sobre la Renta tiene cabido debido al objeto de estudio de la presente investigación, y consecuentemente determinar la existencia de la vulneración al principio de capacidad de pago por la no aplicación del principio doctrinario de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

3.1. Constitución Política de la República de Guatemala

Es la Constitución Política de la República de Guatemala provee el soporte legal fundamental para la existencia no solo del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala sino de la totalidad de impuestos que gravan las actividades y/o el patrimonio de los habitantes del país, es así como en el Artículo 239 Constitucional se consigna lo siguiente: “...**Principio de Legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”.



Se observa como mediante dicho texto Constitucional se designa al Congreso de la República como el único facultado para crear los impuestos ordinarios y extraordinarios que se establezcan en Guatemala.

El Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala en congruencia con la norma Constitucional referida fue creación del Congreso de la República y se encuentra contenido en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, cumpliendo al efecto la legalidad a que dicho artículo se refiere siendo que no existe tributo sin previa ley que le regule.

En correlación con el objeto del presente estudio resulta vital acotar que la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa con claridad que el sistema tributario que impere en el país debe ser equitativo, implicando dicha equidad el concepto de justicia tributaria. El ideal de la norma constitucional radica en que las leyes tributarias deben decretarse con fundamento en el principio de capacidad de pago, para que haya justicia y equidad hacia quienes los pagan, es decir observar la capacidad de los contribuyentes para cumplir con las obligaciones tributarias; la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 243 el principio de capacidad de pago, así: “...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Consecuencia del incumplimiento de aplicación del referido principio de capacidad de pago por parte del Congreso de la República se advierte la posibilidad de incurrir en acto de confiscatoriedad, acto tal que está prohibido constitucionalmente, siendo que en



el artículo constitucional mencionado, establece: “...Se prohíbe los tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación interna...”

El presente estudio pretende mostrar que el actual Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, dados los regímenes definidos así como los tipos impositivos aplicables, se vulnera el principio de capacidad de pago por la inobservancia y no aplicación del principio de progresividad, en el sentido de que si un impuesto no califica como progresivo es simplemente porque, tanto en términos relativos como absolutos, el importe o monto de dicho impuesto no va en aumento en correlación directa a la capacidad de pago de los contribuyentes; la progresividad se reduce a la fórmula siguiente: a mayores rentas mayor aporte del contribuyente al Estado, es decir la obligación de pago debe ser mayor en conformidad con la mayor disposición de rentas, por ende de patrimonio.

3.2. Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, libro uno

Para conocer sobre el proceso de creación del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, que en el libro uno regula el Impuesto Sobre la Renta de aplicación en Guatemala y por la temática de estudio es preciso indicar que al efecto Maynor Cabrera, consultor de la División de Desarrollo Económico de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), realizó un análisis de todo lo que giró en torno a la creación del impuesto en mención, al realizar la compilación de información muestra las adversidades que existieron para que hoy



esté vigente y rigiendo en el país el Impuesto Sobre la Renta; al efecto textualmente refiere el autor:

“Aunque la propuesta de reforma fiscal no fue aprobada durante la Administración 2008-2011, las negociaciones y diálogo sostenido entre el Gobierno de Colom y otros sectores de la sociedad, principalmente el sector empresarial, habría allanado el camino para la aprobación de la propuesta. A este acuerdo se suma un grupo de cuarenta expertos en política fiscal y ex Ministros de Finanzas y Economía, denominado G-40, hace un llamado público reiterando la urgente necesidad de aprobar una reforma tributaria y una serie de medidas en materia de calidad y transparencia del gasto público. Sin embargo, razones de naturaleza política interfirieron en la aprobación de dicha propuesta, entre las que pueden mencionarse la falta de cohesión interna del partido de gobierno, cabildeo político por parte de grupos de interés y tácticas dilatorias de oposición por parte de las cámaras empresariales.”²²

Por lo citado se confirma que las diferencias de criterios e intereses de grupos económicos dificultaron el avance de la reforma fiscal, y eso no es nada nuevo es la historia de nunca acabar.

Continúa manifestado al efecto “Aprovechando los acuerdos construidos durante entre funcionarios de la administración gubernamental 2008-2011 y el sector empresarial, esta propuesta fue acogida por el ganador de las elecciones generales del año 2011, el

²² **Proceso de creación del Decreto 10-2012 en el Congreso**

www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Documento_15_Guatemala.pdf, (Consultado: el 07 de febrero de 2018).



militar Otto Pérez Molina del Partido Patriota (PP). Por eso, el Ministro de Finanzas designado inició acercamientos con el sector empresarial organizado en el Comité Coordinador de Asociaciones Comerciales, Industriales y Financieras de Guatemala (CACIF). Las medidas de política tributaria que fueron negociadas estaban basadas en acuerdos entre el gobierno de Colom y el CACIF, que incluye acciones para el combate a la evasión tributaria, la defraudación aduanera y el contrabando, así como por los proyectos de reforma elaborados en 2008 por la administración de Álvaro Colom, con base a la propuesta del GPDF. Estas negociaciones concluyen exitosamente en enero de 2012 y favorecen la aprobación de medidas anti evasión y de la reforma fiscal en pocas semanas al inicio de 2012. Estas medidas fueron aprobadas en dos decretos legislativos: en primer lugar, se aprueban las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, o Ley Anti evasión 2, Decreto del Congreso de la República número 4-2012, aprobado el 26 de enero de 2012. Posteriormente, se aprueba la Ley de Actualización Tributaria, Decreto del Congreso de la República número 10-2012, aprobado el 16 de febrero de 2012.”²³

Corolario de lo anteriormente descrito se destaca que es el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria del Congreso de la República de Guatemala, en el libro uno, comprendido del Artículo 1 al Artículo 107, donde se establecen los regímenes existentes en Guatemala de Impuesto Sobre la Renta; al respecto dicha ley desarrolla cada régimen, el hecho generador para cada uno, así mismo regula los tipos impositivos aplicables para cada régimen en el entendido que son distintos según el fin de cada uno,

²³ *Ibid.*



pues es claro que cada régimen tiene sus propias particularidades. Dicha ley en el Artículo 2 regula las categorías del Impuesto Sobre la Renta así:

- a. Rentas de actividades lucrativas
- b. Rentas del trabajo
- c. Rentas de capital y las ganancias de capital.

La categoría de Actividades Lucrativas a su vez se encuentra dividida en dos regímenes, siendo en el Artículo 14 de la relacionada ley que se establece, así:

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

La importancia de conocer y analizar cómo opera cada régimen radica en que en consideración del objeto del presente estudio se pretende mostrar si en la forma en que actualmente están regulados dichos regímenes su integración se apega u observa el principio de capacidad de pago de los contribuyentes y por ende si dichos regímenes son progresivos, caso contrario sería de inferir que la capacidad de pago de los contribuyentes es vulnerada.

En conclusión, es el citado Decreto Legislativo el contenido de las normas jurídicas sustantivas para que los contribuyentes sujetos a los distintos regímenes cumplan con su respectiva obligación tributaria de pago del impuesto sobre la renta, considerando el régimen que mejor se adecúe a sus intereses financieros, y como efecto, en



cumplimiento del precepto constitucional contribuir a los gastos del Estado según la capacidad de pago de cada uno, con base a sus rentas, quien más ingresos obtenga más debe contribuir al Estado de Guatemala para que el mismo cumpla con los deberes que le corresponde hacia sus habitantes a través del efectivo cumplimiento de las políticas públicas pertinentes.

3.3. Reglamento del libro uno de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo Número 213-2013

Efecto de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, surge la obligación de creación de un reglamento que defina y determine los procedimientos administrativos a observar en la aplicación de la normativa legal, al efecto en el Artículo 179 de la Ley en mención se estipula: “...**Reglamentos.** Dentro del plazo de noventa (90) días contados a partir de la vigencia de cada libro de esta Ley en el diario oficial, el Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministro de Finanzas Públicas, debe emitir los reglamentos o reformar los que correspondan, separadamente por cada libro de esta Ley.” Es así como el Ministerio de Finanzas Públicas queda facultado y obligado a generar el reglamento correspondiente, produciendo el Acuerdo Gubernativo 213-2013 en fecha ocho de mayo de dos mil trece, reglamentando el libro uno de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala.



Preceptúa el Artículo 1 del Acuerdo Gubernativo 213-2013: “...Objeto. El objeto del presente Reglamento es desarrollar los preceptos del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro 1 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, así como normar lo relativo al cobro administrativo del impuesto y los procedimientos para su recaudación y control.” Siendo así, el reglamento no hace más que desarrollar los preceptos normativos de cada uno de los regímenes del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

3.4. Decreto Número 6-91, Código Tributario

Cuerpo legal que en términos generales regula las relaciones de tipo jurídico que se originan de los tributos, la vinculación de dicha ley con el contenido del presente estudio gira en torno a la aplicación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, consecuentemente a lo ya indicado el Código Tributario regula las obligaciones tributarias de los contribuyentes incluyendo en su normativa las sanciones generales y/o específicas a las que se exponen los contribuyentes por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales. En este cuerpo legal se define el concepto de obligaciones tributarias en la forma siguiente: “...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...”

Los impuestos son creados para que el Estado se agencie de fondos para cumplir con sus objetivos de administración, para lograr recaudar dichos fondos necesita de un ente especializado y específicamente constituido para realizar tal tarea, en el caso de



Guatemala se designa en la denominada Superintendencia de Administración Tributaria el cumplimiento de las funciones asignadas al ente recaudador de tributos, es claro que tal labor es sumamente compleja y en la práctica resulta presenta muchas dificultades para dicho ente recaudador, al efecto el Artículo 19 del Código Tributario fundamenta lo consignado, así:

“... Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

En resumen, el Código Tributario constituye la normativa jurídica establecida para regular en términos generales las relaciones jurídicas tendentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes como principales obligados y en caso de incumplimiento la normativa jurídica en mención establece los procedimientos que la Superintendencia de Administración Tributaria debe ejecutar para verificar dicho cumplimiento.

Por otra parte dicho Código Tributario regula los mecanismos para que los contribuyentes se puedan defender de los abusos cometidos por la administración tributaria, siendo por excelencia la Revocatoria el recurso que pueden interponer los contribuyentes para oponerse a las resoluciones de la SAT, y si en esta fase administrativa no resuelven en forma satisfactoria al contribuyente, este último puede llegar al procedimiento contencioso administrativo, siendo esta la fase jurisdiccional de



solución de las diferencias surgidas entre la SAT y los contribuyentes hasta llegar a las últimas instancias de dicho proceso, y que no quede ningún recurso por interponer.

3.5. Ministerio de Finanzas Públicas

La importancia de analizar la función del Ministerio de Finanzas Públicas en torno a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, estriba en que es dicho Ministerio el encargado de administrar los recursos del Estado y hacer cumplir todo lo relativo al régimen hacendario del mismo; además de administrar los ingresos fiscales, siendo lo obtenido por los impuestos que los contribuyentes aportan por las rentas generadas en un periodo determinado, es decir una vez recaudado dichos impuestos por la Superintendencia de Administración Tributaria, entra en función el referido ministerio a planificar y administrar los recaudado de impuesto sobre la renta entre otros impuestos más; como ya se refirió anteriormente el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto ordinario por lo tanto el Estado siempre lo toma en cuenta dentro de la planificación presupuestaria para el año inmediato siguiente, como medio para cumplir con los servicios vitales a brindar a la población y todas sus funciones de administrador estatal.

Lo antes descrito está establecido en la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto a que esta ley desarrolla las funciones de los Ministerios que forman parte del Organismo Ejecutivo; en el Artículo 35 dicha ley refiere textualmente: “...**Ministerio de Finanzas Públicas.** Al Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos



fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado...”

Dentro del mismo Artículo referido en la literal i) establece que: “...Recaudar, administrar, controlar y fiscalizar los tributos y, en general, todas las demás rentas e ingresos que deba percibir el Gobierno, de conformidad con la ley...” En lo antes citado encaja perfectamente la administración que debe hacer dicho Ministerio con lo recaudado en concepto de Impuesto Sobre la Renta.

3.6. Superintendencia de Administración Tributaria

Por lo que representa dicha entidad en el proceso de recaudación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, pero más importante aún como aporte de información a la presente investigación, subyace la necesidad de conocer el origen y necesidad de la existencia de dicha entidad pública siendo que es una institución relativamente joven pero que ha tenido que fortalecerse poco a poco, entonces se busca establecer cuál es el fundamento legal de la existencia de dicha institución; al efecto dentro de la plataforma virtual de la Superintendencia de la Administración Tributaria se detalla cómo nació dicha institución en la forma siguiente:

“El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la



administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.”²⁴

El escenario descrito tiene por consecuencia el nacimiento de lo que hoy se conoce como Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en parte como consecuencia de los acuerdos de paz firmados en 1996, pero en ese momento el objetivo del Estado era garantizar un control fiscal, mejorar los controles para evitar la evasión fiscal por parte de los contribuyentes siendo que es precisamente esta una de las funciones de la SAT, verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes; al efecto, como se refirió, la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con su propia Ley Orgánica, en donde se define qué es, cuál es su naturaleza y cuáles son sus principales funciones y objetivos.

²⁴ **Qué es la SAT** (<https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>), (Consultado: el 09 de febrero de 2018.)



Con la creación de dicha institución el Estado buscó y sigue buscando lograr la eficiencia y eficacia en la recaudación tributaria, transparencia en la tributación y mejorar las políticas para incrementar los ingresos y que el Estado cumpla con sus fines, puesto que es en esencia el objetivo primario y constitucional buscar el bien común por medio de proyectos de beneficio social, todo ello es posible si se recaudan los fondos suficientes, aunque claro no es una tarea fácil, de hecho la Superintendencia de Administración Tributaria ha resultado involucrada en temas de corrupción lo que ha incidido en la destitución de funcionarios y de empleados con el objeto de desarticular grupos corruptos que actúan en perjuicio del Estado y buscar la transparencia en su administración.

En la práctica, tal como quedó consignado, la Superintendencia de Administración Tributaria se rige por su Ley Orgánica, Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Decreto que a la fecha ha sido objeto de varias reformas en su contenido, dicha ley se crea para desarrollar el funcionamiento interno y externo de la institución, desarrollar sus competencias y funciones, y todo lo que gira en torno a la misma, al efecto en el Artículo 1 de dicha ley se establece lo siguiente: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”



Como se consigna en el Artículo de Ley citada anteriormente, la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con funciones específicas, las que están definidas en el Artículo 3 de la Ley en mención, pero concentra la atención en la presente investigación se anotarán las funciones que es preciso establecer en torno al Impuesto Sobre la Renta, es decir como la Superintendencia de Administración Tributaria establece los mecanismos para recaudar dicho impuesto y los efectos que retrotrae el incumplimiento de pago por parte del sujeto pasivo.

El Artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, refiere: "...a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades...".

Es la Superintendencia de Administración Tributaria la que debe velar por atraer todos los impuestos que se generen en el país, llámese impuesto sobre la renta entre otros; siendo así, en caso el obligado a pagar el impuesto sobre la renta incumple es la Superintendencia de Administración Tributaria quién le hará el requerimiento de pago ejecutando un procedimiento administrativo previa y claramente establecido en la normativa jurídica que ha sido previamente citada, hasta llegar a un proceso económico coactivo de cobro al sujeto pasivo.

Continúa el precepto normativo citado anteriormente, funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así: "...d) Organizar y administrar el sistema de



recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo...” Lo establecido aquí es muy importante siendo que como ya se indicó la SAT es la indicada para velar porque dicho contribuyente cumpla sus obligaciones tributarias al efecto se indica en el mismo artículo en análisis: “...e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas”.

Es decir la Superintendencia de Administración Tributaria el ente de control de los actos que realicen los administrados en torno al cumplimiento de las obligaciones derivadas del Impuesto Sobre la Renta y en caso de incumplimiento encargarse de darle seguimiento a los procedimientos que la ley le faculta.

Por último, consecuencia del incumplimiento de pago a cargo del contribuyente o sujeto pasivo, la Superintendencia de Administración Tributaria debe aplicar las sanciones pertinentes, fundamentándose en el Código Tributario que como ya se consignó regula las relaciones jurídico tributarias entre sujeto activo y sujeto pasivo, sancionando y estableciendo los procedimientos para dilucidar las controversias existentes en torno a las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del procedimiento contencioso administrativo; al efecto, como parte del precepto jurídico contenido en el precitado Artículo 3 de la ley, se consigna: “...f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras...”



En resumen, la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente designado para la recaudación de impuestos y ejercer el seguimiento al cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes y, en caso de incumplimiento, aplicar los procedimientos administrativos contemplados en las leyes, y en caso de no solucionar satisfactoriamente en vía administrativa impulsar el proceso económico coactivo, siendo los tribunales de justicia los encargados de escuchar a las partes y resolver la controversia; importante anotar que en materia tributaria y en representación del Estado es la Superintendencia de Administración Tributaria quien comparece ante los tribunales de justicia.



CAPÍTULO IV

4. Principio de progresividad y principio de capacidad de pago en el Impuesto Sobre la Renta

A efecto de cumplimentar el propósito fundamental de la presente investigación resulta de trascendencia describir con claridad lo que implica o conlleva el principio de progresividad como un principio doctrinario, más importante aún mostrar que en Guatemala, en los términos vigentes, no se aplica la progresividad en el Impuesto Sobre la Renta y como consecuencia se vulnera el principio de capacidad de pago, incurriendo en inconstitucionalidad al transgredirse el precepto jurídico imperativo contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: “...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Siendo que, para que el principio de capacidad de pago se cumpla, como lo requiere la norma jurídica constitucional, los impuestos deben ser progresivos, es decir que quién mayores rentas genera más impuestos debe pagar en forma progresiva, tanto en términos relativos como en términos absolutos, no en simple apariencia como sucede en Guatemala. Por tanto se analizará la definición, doctrina, derecho comparado, y finalidad del principio de progresividad; también se analizará la definición del principio de capacidad de pago, siendo que en esencia estos dos principios son la razón de ser de la presente investigación.



4.1. Principio de progresividad

Para algunos autores el principio de progresividad es: “un tributo progresivo crece la tasa de gravamen al aumentar el ingreso bruto o la capacidad económica, normalmente con el límite del principio de no confiscatoriedad”²⁵. Con relación a la definición citada y como se establece el límite a dicha progresividad es la no confiscatoriedad, es decir los impuestos deben ser progresivos en relación a la capacidad de pago del contribuyente respetando únicamente que dicha persona conserve en su haber el dinero justo y necesario para mantener un nivel de vida adecuado y no solo él sino también su familia; caso contrario los impuestos pasarían de ser progresivos a ser confiscatorios, aspecto que es prohibido por la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el caso concreto del Impuesto Sobre la Renta para que sea considerado progresivo deben ir en aumento los tipos impositivos, en correlación con el aumento de las rentas de los contribuyentes, siendo que a mayor capacidad de pago el contribuyente debe contribuir más a los gastos del Estado, pues es claro, por ejemplo, que una persona o grupo de personas que desarrollan determinado tipo de actividades económicas, demandan y utilizan en mayor grado los servicios que proporciona el Estado, traducidos éstos en infraestructura física y no física. En Guatemala no se observa progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, lo que existe es una variedad de regímenes que oportunamente fueron relacionados en el presente trabajo, con tipos impositivos que no producen progresividad, puesto que para que dicha progresividad fuera efectiva los tipos

²⁵ Queralt, Martín; Serrano, Lozano; Ollero, Casado y López, Tejerizo. **Curso de derecho financiero**. Madrid: Pág. 117 y 118.



impositivos deberían ser progresivos en correlación con el incremento de las rentas afectadas y generadoras del impuesto. Un contribuyente que es asalariado, para el que de su salario dependen varias personas, no cuenta con la misma capacidad de pago con que cuenta un contribuyente que por contar con medios de producción es capaz de generar rentas abundantes, incluso millonarias, cuantitativamente hablando, este tipo de contribuyente aún aplicándole un tipo impositivo de un cincuenta por ciento (50%) tendrá lo suficiente para vivir digna y decorosamente, así como para reinvertir capital o renta en sus actividades productivas, incrementando su patrimonio; caso contrario al contribuyente asalariado, que por lo general vive al día con el importe de las rentas que produce, este aspecto es el que los Congresistas deben tomar en cuenta para estructurar y decretar impuestos, tal como lo requiere la norma jurídica constitucional, observando el principio de progresividad.

“El principio de progresividad aplicado al derecho tributario, significa que los impuestos deben acrecentarse a medida que crece la capacidad contributiva del contribuyente; quien tiene más capacidad de pago, debe abonar más para ser aplicado ese dinero, por el Estado para gastos comunes de la sociedad (servicios públicos).”²⁶

4.1.1. Doctrina

Los estudiosos del derecho opinan al respecto del principio de progresividad, siendo que como ya se refirió el citado es un principio doctrinario, que aun siéndolo doctrinario es

²⁶ Qué es el principio de progresividad <https://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-progresividad>, (Consultado: el 12 de febrero de 2018.)



observado en varias legislaciones con un sistema tributario desarrollado; además este principio va de la mano con principios constitucionales como el de capacidad de pago, siendo que para determinarse un tributo debe verificarse la capacidad de pago del contribuyente sujeto al tributo, es decir que sea progresivo, que quien más tenga contribuya en mayor proporción.

Al efecto se cita uno de los autores que opinan sobre el principio en mención: “que la progresividad del sistema tributario, que depende, claro está, de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional.”²⁷

Es claro según este autor para que exista una justa distribución de la carga tributaria hacia los contribuyentes es necesario que se observe el principio de progresividad en los tributos.

Otro aspecto importante que refiere la doctrina es que el límite a la progresividad es la no confiscatoriedad, siendo que un impuesto se vuelve confiscatorio en el momento en que toca los ingresos mínimos que necesita una persona para subsistir; además de que esto está establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala prohibiendo que los tributos sean confiscatorios.

Al respecto se cita: “que la referencia a la no confiscación tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, citando a Palao Taboada, que el

²⁷Ferreiro Lapatza, Juan José. **Curso de derecho financiero**. Pág. 61.



indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después. Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.”²⁸

Vale la pena indicar que con lo referido por el autor el límite al principio de progresividad es el principio de la no confiscatoriedad; es decir un impuesto puede ser progresivo, siempre y cuando no quite a los contribuyentes el mínimo de sus ingresos para llevar una vida digna, en el caso de Guatemala está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala que los impuestos no pueden ser confiscatorios, como límite al pago de los mismos.

El antónimo de la progresividad es la regresividad, por tanto, en Guatemala no siendo progresivo el Impuesto Sobre la Renta resulta siendo un impuesto regresivo.

4.1.2. Derecho comparado

Entre otras legislaciones de América Latina, en materia impositiva, las legislaciones de México y Argentina constituyen ejemplo en cuanto a la aplicación del principio doctrinario

²⁸ Pérez Royo, Fernando. **Curso de derecho constitucional**, Pág. 40.



de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, siendo que en las Leyes que rigen dicho impuesto al regular los tipos impositivos lo hacen en aumento tomando de base el incremento de los ingresos de quienes los pagan.

En México, el Impuesto Sobre la Renta al igual que en Guatemala es un impuesto directo, según la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos. Siendo el impuesto directo más importante al igual que en Guatemala, el Impuesto Sobre la Renta, con la diferencia que los tipos impositivos vigentes en México son con base al principio de progresividad, ya que dichos tipos impositivos son graduales conforme a los ingresos de quienes los pagan. Para ejemplificar lo antes descrito se cita lo siguiente: “La alícuota del tributo para algunas sociedades (anónimas, de responsabilidad limitada y otras) es del 35%, mientras que para las personas naturales y el resto de las empresas se utiliza la siguiente tabla:”²⁹

En la tabla que hace referencia el texto citado establece los tramos aplicables a las personas naturales que van desde cero hasta ciento veinte mil unidades monetarias, aplicándoseles un tipo impositivo que va desde el nueve por ciento (9%) hasta el treinta y uno por ciento (31%) según los rangos que dicha tabla establece, variando entre un tipo impositivo y otro es decir va en progresividad en relación al ingreso obtenido por el contribuyente.

En México se trata de cumplir con la aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, existiendo diversos criterios al respecto. En tal sentido se cita

²⁹ Progresividad en el ISR en México y Argentina, https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_sobre_la_renta, (Consultado: el 15 de febrero de 2018.)



el texto siguiente: “Para 2014 se modificó gran parte de la ley del Impuesto sobre la renta y las tarifas de impuesto se modificaron de igual manera, con estos cambios la tabla para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, quedó con una tasa máxima del 35%.”³⁰

Dicha tabla fue aplicada en México en relación al Impuesto Sobre la Renta donde refleja la progresividad en los tipos impositivos aplicables a la base imponible, yendo de cero hasta doscientos cincuenta mil pesos mexicanos, aplicando un tipo impositivo que va desde el uno punto noventa y dos por ciento (1.92%) hasta el treinta y cuatro por ciento (34%), y del excedente de doscientos cincuenta mil pesos, aplicando un tipo impositivo del treinta y cinco por ciento (35%), reflejando progresividad en los tipos impositivos aplicables al Impuesto Sobre la Renta.

Argentina es otro ejemplo donde la progresividad como principio doctrinario es utilizada para distribuir la carga tributaria en los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, observando la capacidad de pago para establecer los tipos impositivos. Separando a las sociedades de las personas naturales para establecer los tipos impositivos, puesto que resulta lógico inferir que la capacidad de pago difiere entre uno y otro caso, aún cuando no se trata de una inferencia de aplicación universal resulta generalmente aceptado colegir que quienes tienen la capacidad de contar con medios de producción que les permite operar mediante sociedades es claro que esperan de la misma la generación de importantes rentas, por tanto estarán en mejores condiciones de pago para contribuir a los gastos del Estado.

³⁰ *Ibíd.*



4.1.3. Finalidad

Inmersos en el objeto de la presente investigación, y con base a la definición analizada sobre el principio de progresividad, el objetivo final de este principio es que el Impuesto Sobre la Renta sea aplicado con base al principio de capacidad de pago y al cumplir los impuestos con este principio entonces la distribución de la carga tributaria será equitativa como establece el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al consignar: "...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."; al efecto es clara la pretensión en cuanto a que quien se encuentra obligado a contribuir a los gastos estatales lo haga con relación a los ingresos que perciba, el que más renta obtiene debe contribuir en mayor proporción al sostenimiento de los gastos del Estado, en el sentido que los tipos impositivos deben ir en relación gradual a los ingresos que obtengan los contribuyentes, siendo así la carga tributaria será distribuida en forma tal que quién tenga más capacidad de pago sin afectar su nivel de vida y en observación de las cargas económicas de dichos contribuyentes contribuyan más a los gastos del Estado.

Consecuentemente en Guatemala se vulnera la capacidad de pago de los contribuyentes, por la no aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, siendo que no se regulan tipos impositivos en correlación con la capacidad de pago de quienes resultan obligados al pago del impuesto, no se toma en cuenta las cargas familiares que el contribuyente tiene y se le reduce la posibilidad de tener un nivel de vida adecuado.



4.2. Principio de capacidad de pago

Con el objeto de establecer qué es la capacidad contributiva o capacidad de pago se cita la definición así: “la manifestación por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público”³¹

Si en la determinación del Impuesto Sobre la Renta no se observa el principio de progresividad como sucede en Guatemala, se manifiesta la vulneración del principio de capacidad de pago de los contribuyentes que contribuyen al sostenimiento de los gastos del Estado, estando claro que según el principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, es que el contribuyente que más rentas genere tiene la capacidad para contribuir en mayor proporción al sostenimiento de los gastos del Estado, en ese entendido el diccionario de la Real Academia Española define que vulneración es “Trasgredir, quebrantar, violentar una ley o precepto.”³²

Con todos estos elementos analizados se deduce la vulneración que se hace al principio de capacidad de pago, por la no aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, afectando a los contribuyentes cuyas rentas son mínimas, por aplicárseles los mismos tipos impositivos que a los que generan más rentas y cuya capacidad de pago es mayor; siendo ilógico tal proceder, pues es claro que quien genera más rentas su capacidad de pago es mejor y por ende aun aplicándosele tipos impositivos mayores le queda lo suficiente para llevar una vida decorosa, y como efecto está sufriendo lo que no puede pagar una persona que sus rentas son menores.

³¹ Flores Zavala, Ernesto. Tomo I. Op. Cit. Pág. 140.

³² Real Academia Española, Diccionario de la lengua española. Op.Cit. Pág. 356



4.2.1. Finalidad

En aplicación al Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, la finalidad del principio de capacidad de pago es la existencia de un sistema tributario justo y equitativo como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, además de que la carga impositiva se distribuya entre los contribuyentes en sentido de su capacidad económica es decir el que más rentas genera más debe contribuir a los gastos del Estado, independientemente del hecho de que tanto utilice los servicios que el Estado proporciona, aunque es claro que un contribuyente propietario de medios de producción en el desarrollo o ejecución de sus actividades económicas utiliza en mucha más proporción los servicios que el Estado proporciona que en la proporción que los utiliza un contribuyente de economía media o baja; por tanto, por lógica y por equidad es justo que el que más tiene pague más.

En conclusión, comprendida la esencia de los dos principios objeto de estudio en la hipótesis planteada, es claro que estos principios resultan siendo insoslayables el uno del otro, por tanto, si no se aplica uno se vulnera el otro, tal cual sucede en Guatemala que no se observa el principio doctrinario de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta vulnerando claramente el principio constitucional de capacidad de pago de los contribuyentes; afectando a la mayor parte de la población en el entendido que los asalariados que pagan el Impuesto Sobre la Renta son mayoría en comparación con los gran empresarios que generan grandes rentas, siendo estos últimos los que según la norma constitucional deberían contribuir en mayor proporción a los gastos del Estado, y como consecuencia sea efectiva la aplicación del principio de capacidad de pago.



CAPÍTULO V

5. Determinar la vulneración del principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el impuesto sobre la renta en Guatemala

Determinar si existe o no vulneración al principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el impuesto sobre la renta es el objetivo fundamenta en la presente investigación, razón por la cual es indispensable escudriñar la normativa aplicable a la problemática, para sintetizar que efectivamente existe tal vulneración.

5.1. Generalidades

En Guatemala resulta cuestionable la aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, vulnerando así el principio de capacidad de pago en la distribución de la carga impositiva a los contribuyentes, en razón de lo cual no se cumple con el fondo de lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala al preceptuar que los impuestos deben ser justos y equitativos en conformidad con la capacidad de pago de los sujetos obligados, esto regulado en el Artículo 243 del cuerpo legal citado. Consecuentemente se ven vulnerados los contribuyentes cuya capacidad económica es menor en comparación con los que se encuentran en mejor condición económica para contribuir en mayor grado con los gastos del Estado sin afectar su nivel de vida.



La problemática contextualizada está vigente desde la formación o creación de la ley ordinaria que da sustento a la obligación de pago del Impuesto Sobre la Renta, en razón a que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que los encargados de crear impuestos, Diputados al Congreso de la República, por mandato constitucional deben considerar la capacidad de pago de los contribuyentes al decretar los impuestos para generarle ingresos al Estado, pero para ello debe observarse a su vez el principio doctrinario de progresividad, puesto que, como ya quedó señalado, los impuestos para que ostenten la característica de progresivos deben aumentar en su cuantía en correlación con la mayor capacidad de pago del sujeto pasivo obligado, obviamente aumentando los tipos impositivos aplicables a la base imponible generadora del importe de la obligación de pago.

Dentro de los puntos esenciales que causan vulneración del principio de capacidad de pago por la inaplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta, es necesario indicar que, en el ordenamiento jurídico vigente al establecer entre los principios a observar y aplicar en materia tributaria el de capacidad de pago, que consiste en la ecuanimidad del sistema al distribuir en forma justa la carga impositiva de los contribuyentes en función de su capacidad económica independiente del uso que hagan de sus bienes o servicios a fin de pagar el impuesto conforme sus capacidades, esto está regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cuál preceptúa que:

“El sistema Tributario debe ser justo y equitativo [...] las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”; en conformidad con la



doctrina el principio de progresividad debe observarse para la determinación de la carga impositiva siendo un principio que está íntimamente relacionado con el principio de capacidad de pago; y la progresividad en materia tributaria no es más que el tipo de gravamen en función creciente de la base imponible, es decir, a medida que crece la capacidad económica de los sujetos crece el porcentaje de su riqueza o de su ingreso que el Estado exige en forma de tributo.

En consecuencia, en el contexto del Impuesto Sobre la Renta vigente en Guatemala, no es justa la distribución de la carga tributaria, siendo que los contribuyentes que obtienen rentas superiores que les permiten llevar una vida decorosa son los que deberían contribuir en mayor proporción en cuanto la totalidad de Impuesto Sobre la Renta que recauda el Estado, sin embargo, el hecho enunciado no es tal en la realidad en razón del cómo se encuentra estructurada la regulación actual contenida en el Libro Uno de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

5.2. Análisis jurídico de la normativa específica aplicable a la problemática

La Constitución Política de la República de Guatemala, con relación al principio de capacidad de pago en el sistema tributario, claramente establece en el Artículo 243 que “...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”



El mandato constitucional es claro, se trata de un precepto jurídico imperativo y no de un precepto jurídico considerativo: textualmente regula "...las leyes tributarias serán estructuradas...", esto con el fin supremo respecto a que el sistema tributario sea justo y equitativo, fin supremo inspirado en la consecución del bien común, ¿cómo interpretar o comprender qué es sistema tributario justo y equitativo?, será justo y equitativo sí y solo sí los impuestos que conforman dicho sistema gravan la riqueza material de los contribuyentes en forma directamente proporcional a tal riqueza, esto es, a mayor riqueza mayor gravamen. No se requiere de mayor discusión. Un sistema tributario justo y equitativo conlleva implícito la subsidiaridad y la solidaridad que en teoría debe existir entre los miembros de una colectividad. La totalidad de sujetos que conforman una sociedad deben tributar, por principio, sin embargo, los contribuyentes con menor riqueza material deben pagar impuestos en menor proporción, tal afirmación no debería ser objeto de mayor discusión, lamentablemente, en la realidad de Guatemala, la situación tributaria es ajena al ideal enunciado.

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta vigente no es progresivo, dicha ley tributaria no está estructurada conforme al principio de capacidad de pago, tal como lo ordena la Constitución Política de la República, el principio de progresividad ha sido soslayado por los Diputados al Congreso de la República promulgando una ley que en su esencia impositiva vulnera el patrimonio de la gran mayoría de contribuyentes.

Con el objeto de demostrar que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta vigente no es progresivo, existiendo más bien diversos regímenes de determinación del impuesto estructurados de tal manera que en términos reales el tributo resulta siendo regresivo, se



analizará en seguida, con números concretos y con fundamento en la ley, lo resultante de la determinación de la obligación de pago del impuesto a cargo de determinado tipo de contribuyente, con base a la actividad económica productora de las rentas gravadas.

Como ya se relacionó en el apartado correspondiente del Impuesto Sobre la Renta, se considera el régimen para las rentas de actividades lucrativas, con fundamento en el Artículo 14 del referido cuerpo legal, al respecto la ley de Actualización Tributaria divide dicho régimen en dos siendo:

1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.
2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Al analizar el tipo impositivo aplicable a cada uno aparentemente existe un abismo de diferencia entre el porcentaje aplicable a la base imponible entre uno y otro, resulta que al régimen sobre utilidades de actividades lucrativas, se aplica un tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) sobre la base imponible así lo regula el Artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria, pero resulta que en este régimen el contribuyente tiene el derecho a deducir los costos y una serie de deducciones de sus rentas brutas con el objeto de obtener su renta imponible y a esta última aplicarle el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%); y aun existiendo cierto límite al respecto pues la misma ley indica que hay gastos que no son deducibles pero el contribuyente tiene suficientes gastos para deducir, esto regulado en el Artículo 21 de la normativa en mención.



Ahora el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, funciona diferente al anterior, siendo que el contribuyente para determinar su renta imponible únicamente puede deducir la rentas exentas; y el otro elemento que hace un abismo de diferencia estriba en que el tipo impositivo en este régimen es del cinco por ciento (5%) hasta treinta mil quetzales (Q.30,000.00) y de treinta mil un quetzal (Q.30,001.00) en adelante le es aplicable el siete por ciento (7%) más una base de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00); esto con fundamento en el Artículo 43 y 44 de la Ley de Actualización Tributaria.

A simple vista, superficialmente, pareciera que la progresividad existe, porque aparentemente el contribuyente que aplicará un veinticinco por ciento (25%) a su renta imponible pagará más que aquel contribuyente que aplicará un siete por ciento (7%) a su renta imponible. Esto es simplemente apariencia. La realidad es diametralmente diferente, resultando que el contribuyente que aplica el veinticinco por ciento (25%) a su renta imponible paga menos impuesto que el contribuyente que aplica el siete por ciento (7%) a su renta imponible. La progresividad no existe. El contribuyente que esté inscrito en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y aplica el veinticinco por ciento (25%) a su renta imponible, tiene la facultad legal de reducir dicha renta imponible a tal grado que la carga tributaria que le corresponderá será menor que la del contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas y aplica el siete por ciento (7%) a su renta imponible, esto porque de su renta bruta solo tiene derecho a deducir las rentas exentas, si es el caso, contrario sensu debe aplicar directamente el siete por ciento (7%) a su renta bruta que será igual a su renta

imponible; con esto se puede concluir que en este último caso el contribuyente se ve vulnerado en su capacidad de pago, en relación al primer caso en mención.



5.3. Cuadros demostrativos

Lo consignado y afirmado en el apartado precedente es demostrado en forma cuantitativa en el cuadro que se presenta como **Anexo uno**, del presente trabajo de tesis, datos que mediante un sencillo ejercicio numérico permiten demostrar, en el régimen de actividades lucrativas, como un contribuyente con mayor utilidad en términos absolutos respecto de otros contribuyentes, aporta en menor proporción a atender los gastos del Estado a través de una tasa efectiva menor que deriva de la relación A/B , en donde A es el Impuesto Sobre la Renta pagado y B es la utilidad obtenida, así se observa que un contribuyente con utilidades de cientos de millones de quetzales el impuesto sobre la renta que paga tan solo representa el diez punto dos por ciento (10.2%) de dichas utilidades en tanto que contribuyentes con utilidades que no llegan tan siquiera al medio millón de quetzales el impuesto sobre la renta que pagan representa el veinticinco por ciento (25%) y el veintiocho por ciento (28%) de tales utilidades. En razón de los datos cuantitativos mostrados en el referido **Anexo uno** no se requiere de mayores señalamientos o comentarios para afirmar la existencia de no progresividad del Impuesto Sobre la Renta vigente en la República de Guatemala.

Las cifras incluidas en el Cuadro del referido **Anexo uno** son datos supuestos, consignados por la ponente del presente trabajo de tesis, sin embargo, no son producto de una fantasía, son resultado de la lectura de notas en los medios de comunicación



escrita, principalmente electrónicos, así como de conversaciones respecto del tema con personas involucradas en la administración de negocios.

En teoría, los contribuyentes inscritos en el Régimen para las Rentas de Actividades Lucrativas son quienes cuentan con mayor capacidad de pago, ese es un hecho indiscutible, puesto que los contribuyentes inscritos en el Régimen para las Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia son aquellos que, también en teoría, cuentan con menor capacidad de pago, hecho también indiscutible.

En el Régimen para las Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia resulta que es aplicable a la renta imponible el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) y del siete por ciento (7%), con relación a los rangos de renta imponible que la propia ley establece, siendo el primer rango de renta imponible de entre cero quetzales (Q.0.00) hasta trecientos mil quetzales (Q.300,000.00), aplicándose el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) y para el siguiente rango de renta imponible de trecientos mil quetzales con un centavo (Q.300,000.01) en adelante se aplica el tipo impositivo del siete por ciento (7%), con una base de impuesto fijo de quince mil quetzales (Q15,000.00). Lo anterior regulado en el Artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En este régimen se pueden realizar deducciones a la renta bruta que la misma ley regula, pero aún y cuando establece tales deducciones, es claro que a quienes se les aplica este régimen son personas que trabajan en relación de dependencia, que perciben ingresos principalmente para sobrevivencia, que muchos de ellos sostienen a una familia y por tanto sus cargas económicas varían en forma importante entre unos y



otros, en Guatemala las familias son numerosas, sin embargo la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula tan solo cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) anuales de gastos deducibles por concepto de gastos personales (mínimum vital) sin necesidad de comprobación alguna, esto está tipificado en el Artículo 72 de dicha ley.

En este régimen, superficialmente, pareciera que la progresividad existe, porque el contribuyente cuya renta imponible esté por debajo de trescientos mil quetzales (Q. 300,000.00) aplicará el cinco por ciento (5%) de tipo impositivo a su renta imponible y aparentemente su carga tributaria será menor que la de aquel contribuyente que dentro del mismo régimen aplicará el tipo impositivo del siete por ciento (7%) a su renta imponible. Esto es simplemente apariencia, no existe la progresividad en función de la capacidad de pago real de los contribuyentes.

Lo consignado y afirmado en el apartado precedente es demostrado en forma cuantitativa en el cuadro que se presenta como **Anexo dos**, del presente trabajo de tesis. Con los datos presentados en dicho cuadro se observa como un contribuyente con renta bruta anual de ciento cinco mil quetzales (Q. 105,000.00) (Q. 7,500.00 X 14) pagará un Impuesto Sobre la Renta anual de mil novecientos setenta y cinco quetzales (Q. 1,975.00) equivalente al uno punto nueve por ciento (1.9%) de dicha Renta Bruta, tasa efectiva que deriva de la relación A/B, en donde A es el Impuesto Sobre la Renta pagado y B es la renta bruta obtenida, en tanto que un contribuyente con renta bruta anual de ochocientos cuarenta mil quetzales (Q. 840,000.00) (Q. 60,000.00 X 14) pagará un Impuesto Sobre la Renta anual de treinta y nueve mil seiscientos cuarenta quetzales (Q. 39,640.00) equivalente al cuatro punto siete por ciento (4.7%) de su renta bruta.



Con tales datos se concluye que el primer contribuyente citado dispondrá de ciento tres mil veinticinco quetzales (Q. 103,025.00) anuales equivalentes a ocho mil quinientos ochenta y cinco quetzales (Q. 8,585.00) mensuales para atender la totalidad de sus gastos personales o de sobrevivencia (vivienda, vestuario, alimentación, educación, salud, distracción, otros), en tanto que el segundo contribuyente citado dispondrá de ochocientos mil trescientos sesenta quetzales (Q. 800,360.00) anuales equivalentes a sesenta y seis mil seiscientos noventa y siete quetzales (Q. 66,697.00) mensuales para el mismo propósito (atender gastos personales o de sobrevivencia).

Agréguese al análisis el elemento siguiente: Generalmente un contribuyente en relación de dependencia dispone o utiliza el dinero que genera para atender los gastos de sobrevivencia de él y de las personas que conforman su familia lo que permite inferir que la capacidad de pago real de los distintos contribuyentes en el Régimen de las Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia resulta siendo sumamente baja al compararla con la capacidad de pago de los grandes generadores de utilidades en el Régimen de Actividades Lucrativas.

En conclusión, es claro que no se cumple el principio de progresividad cuando se comparan resultados cuantitativos del régimen para las rentas de actividades lucrativas y del régimen para las rentas del trabajo en relación de dependencia, vulnerándose la capacidad de pago de los contribuyentes con menores rentas ya que la progresividad lo que busca es que quienes más rentas generen más contribuyan a los gastos del Estado subsidiando en cierta manera a quienes menos renta produzcan, y es indiscutible que los contribuyentes cuyas rentas provienen del trabajo en relación de dependencia su



capacidad de pago es inferior siendo simplemente asalariados que trabajan para sobrevivir, hecho que, resulta notorio, fue soslayado por los Diputados al Congreso de la República al estructurar la Ley del Impuesto Sobre la Renta actualmente vigente en la República de Guatemala.

Y para culminar el análisis de los regímenes que están regulados actualmente en Guatemala, se cita el régimen de rentas de capital y ganancias de capital; aplicando a este régimen el tipo impositivo del diez por ciento (10%) para las rentas de capital y ganancias de capital y el cinco por ciento (5%) sobre la distribución de dividendos, ganancias y utilidades; esto establecido en los Artículos 92 y 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo increíble de lo anteriormente consignado es que se aplique el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) a una persona que obtiene dividendos, tratándose generalmente de empresarios propietarios de medios de producción, con una capacidad de pago superior en comparación de los contribuyentes asalariados, profesionales liberales, micro y pequeños empresarios; resulta fácilmente demostrable que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta no es progresivo al no considerar la capacidad de pago de quienes contribuyen a sostener la carga que significa los gastos del Estado, para ejemplificarlo con mayor claridad un empresario que genere dividendos anuales por un millón de quetzales (Q.1,000,000.00), está contribuyendo con los gastos del Estado únicamente con un cinco por ciento (5%) de ese millón de quetzales, quedándose con más que lo necesario para llevar una vida por demás decorosa, muy por encima de la que podrá llevar un asalariado que genere rentas anuales por cien mil quetzales



(Q.100,000.00), quien también contribuirá con los gastos del Estado con un dos por ciento (2%) de esos cien mil quetzales, obviamente, en términos comparativos lo que ambos contribuyentes pagan de Impuesto Sobre la Renta no está determinado por la capacidad de pago de dichos sujetos, en este escenario queda más que demostrado que en Guatemala el Impuesto Sobre la Renta no cumple con el principio doctrinario de progresividad, vulnerando consecuentemente la capacidad de pago de los contribuyentes.

5.4. Propuesta de reforma a los Artículos 44 y 73 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala

Se propone para la solución al problema que los Artículos 44 y 73 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, queden de la manera siguiente:

REFORMA A LA LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA DECRETO NÚMERO 10-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, QUE MODIFICA LOS TIPOS IMPOSITIVOS Y DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DECRETO NÚMERO ____-2019

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA



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 de Guatemala establece que el régimen económico y social se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social.

CONSIDERANDO

Que corresponde al Congreso de la República de Guatemala la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, que tiendan a combatir la evasión y elusión fiscal y a la actualización de la normativa tributaria, basada en la capacidad contributiva de los habitantes del país.

CONSIDERANDO

Que es necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias en observancia de la norma constitucional, con la finalidad de evitar la vulneración del principio de capacidad de pago por la no aplicación del principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta; y con ello lograr que la administración tributaria sea justa y equitativa en la determinación de los tipos impositivos aplicables en el Impuesto sobre la Renta.



POR TANTO

Con base en lo considerado y en ejercicio de las atribuciones que le confieren los artículos 135 inciso d), 171 incisos a) y c), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

Artículo 1. Se reforma el Artículo 44 del Decreto diez guion dos mil doce del Congreso de la República, el cual queda de la siguiente manera:

“Artículo 44. Tipos impositivos y determinación del impuesto. Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes:

Rango de renta imponible mensual	Tipo impositivo sobre la renta imponible
Q. 0.01 a Q. 30,000.00	5%
Q. 30,000.01 a Q. 50,000.00	8%
Q. 50,000.01 a Q. 100,000.00	15%
Q. 100,000.01 a Q. 500,000.00	20%
Q. 500,000.01 en adelante	25%.”

Artículo 2. Se reforma el Artículo 73 del Decreto diez guion dos mil doce del Congreso de la República, el cual queda de la siguiente manera:



“Artículo 73. Tipos impositivos y determinación del impuesto. Los tipos impositivos
de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior,
serán los siguientes:

Rango de renta imponible anual	Tipo impositivo sobre la renta imponible
Q. 0.01 a Q. 30,000.00	5%
Q. 30,000.01 a Q. 50,000.00	8%
Q. 50,000.01 a Q. 100,000.00	15%
Q. 100,000.01 a Q. 500,000.00	20%
Q. 500,000.01 en adelante	25%.”

COMUNÍQUESE.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta no es progresivo, por no estar acorde a los normas constitucionales que rigen en materia tributaria, vulnerando exponencialmente el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, como consecuencia de la reformas a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, libro uno, estableciendo los regímenes y a su vez los tipos impositivos, aplicables a los contribuyentes afectos al pago del Impuesto Sobre la Renta, deja en evidencia que en la forma en que los tipos impositivos aplicables a los contribuyentes no observan el principio de progresividad, vulnerando claramente el principio constitucional de capacidad de pago.

La problemática planteada tiene sustento legal en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en la parte conducente establece: "...El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago..." por tanto los tipos impositivos establecidos en la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, libro uno, no refleja progresividad.

El Congreso de la República de Guatemala en cumplimiento de su función de legislar debe reformar el Decreto 10-2012, en relación a los tipos impositivos vigentes, observando el principio doctrinario de progresividad para evitar la vulneración del principio constitucional de capacidad de pago que afecta actualmente a los contribuyentes afectos a dicho impuesto.





ANEXOS





CUADRO ANEXO UNO					
RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS					
DATOS ANUALES	RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES			RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO	
	ENTIDAD BANCARIA O FINANCIERA	PERSONA COLECTIVA (sociedades)	PROFESIONAL LIBERAL; COMERCIANTE INDIVIDUAL	PERSONA COLECTIVA	PROFESIONAL LIBERAL; COMERCIANTE INDIVIDUAL
UTILIDAD DEL PERÍODO	Q 337,500,000	Q 14,750,000	Q 250,000	Q 14,750,000	Q 250,000
Impuesto Sobre la Renta	Q 34,375,000	Q 2,937,500	Q 62,500	Q 3,290,000	Q 70,000
Porcentaje real de impuesto respecto la Utilidad	10.2%	19.9%	25.0%	22.3%	28.0%
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA CADA CASO					
Renta bruta (total ingresos)	Q 750,000,000	Q 50,000,000	Q 1,000,000	Q 50,000,000	Q 1,000,000
(-) Renta exenta	Q 200,000,000	Q 3,000,000	Q -	Q 3,000,000	Q -
(=) Renta neta	Q 550,000,000	Q 47,000,000	Q 1,000,000	Q 47,000,000	Q 1,000,000
(-) Costos y Gastos Deducibles	Q 412,500,000	Q 35,250,000	Q 750,000	Q 35,250,000	Q 750,000
(=) Renta imponible	Q 137,500,000	Q 11,750,000	Q 250,000	Q 11,750,000	Q 250,000
Tipo impositivo	25%	25%	25%	7%	7%
Impuesto Sobre la Renta	Q 34,375,000	Q 2,937,500	Q 62,500	Q 3,290,000	Q 70,000
CONCLUSIONES:					
Quienes obtienen mayor utilidad o renta son quienes contribuyen menos con los gastos del Estado.					
Quienes obtienen menor utilidad o renta son quienes contribuyen más con los gastos del Estado.					



CUADRO ANEXO DOS

RENTAS DEL TRABAJO EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA

	ASALARIADO CON REMUNERACIÓN ANUAL DE				
	Q 105,000	Q 210,000	Q 350,000	Q 560,000	Q 840,000
Impuesto Sobre la Renta	Q 1,975	Q 6,350	Q 12,183	Q 23,307	Q 39,640
Porcentaje real de impuesto respecto la RENTA BRUTA	1.9%	3.0%	3.5%	4.2%	4.7%
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA CADA CASO (DATOS ANUALES)					
Renta bruta (total ingresos)	Q105,000	Q210,000	Q350,000	Q560,000	Q840,000
(-) Renta exenta (Aguinaldo y Bono 14)	Q 17,500	Q 35,000	Q 58,333	Q 93,333	Q140,000
(=) Renta neta	Q 87,500	Q175,000	Q291,667	Q466,667	Q700,000
(-) Gastos Deducibles	Q 48,000	Q 48,000	Q 48,000	Q 48,000	Q 48,000
(=) Renta imponible	Q 39,500	Q127,000	Q243,667	Q418,667	Q652,000
Tipo impositivo según rango de renta imponible					
De Q. 0.01 a Q. 300,000.00	5%	5%	5%	5%	5%
De Q. 300,000.01 en adelante	7%	7%	7%	7%	7%
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	Q 1,975	Q 6,350	Q 12,183	Q 23,307	Q 39,640
Por renta imponible de hasta Q. 300,000.00	Q 1,975	Q 6,350	Q 12,183	Q 15,000	Q 15,000
Por renta imponible excedente de Q. 300,000.00	Q -	Q -	Q -	Q 8,307	Q 24,640



BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro; Ottoniel López Cruz. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Ed. Serviprensa. 2012.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. **Curso de derecho financiero**. España. Ed. Universitaria. 1994.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Tomo I. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México. Ed. Porrúa. 1955.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Ed. SAT-ICEFI. 2007.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, Finanzas Públicas**. Guatemala. 2ª ed. 2008.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Curso de derecho constitucional**. Madrid, España. Ed. Universitaria. 2001.

QUERALT, Martín; Lozano Serrano; Casado Ollero, y Tejerizo López. **Curso de Derecho financiero**. Madrid, España, Ed. Universitaria. Editorial Tecnos. 2002.

Real Academia Española, **Diccionario de la lengua española**. 23º ed. Madrid, España. Ed. Espasa Calpe. 2014.

VILLEGAS, Héctor. **Manual de Finanzas Públicas**. Argentina. Ed. Depalma. 2002.

Características del impuesto sobre la renta
http://www.monografias.com/trabajos85/impuesto_sobre-renta/impuesto-sobre-renta.shtml#caracteria, (Consultado: el 31 de enero de 2018).

Proceso de creación del Decreto 10-2012 en el Congreso
www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Documento_15_Guatemala.pdf,
(Consultado el 07 de febrero de 2018.)

Qué es la SAT <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>, (Consultado: el 09 de febrero de 2018.)

Qué es el principio de progresividad, <https://derecho.laguia2000.com/parte-general/principio-de-progresividad>, (Consultado: el 12 de febrero de 2018.)



Progresividad en el ISR en México y Argentina, https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_sobre_la_renta, (Consultado: el 15 de febrero de 2018.)

Legislación:

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

Congreso de la República de Guatemala. **Ley del Organismo Ejecutivo.** Decreto 114-97. Guatemala. 1997.

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

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

Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria .** Decreto 1-98. Guatemala. 1998.

Presidente de la República de Guatemala. **Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.** Acuerdo Gubernativo Número 213-2013. Guatemala 2013.