

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



**EL PAGO ANTICIPADO DEL TRIMESTRE  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**LICENCIADA**

**BRENDA VERÓNICA RODRIGUEZ MAURICIO**

Guatemala, abril 2019

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

**EL PAGO ANTICIPADO DEL TRIMESTRE DEL 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 la

**LICENCIADA**

**BRENDA VERÓNICA RODRIGUEZ MAURICIO**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAGISTER SCIENTIAE EN DERECHO TRIBUTARIO  
(Magister Scientiae)**

Guatemala, abril 2019

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

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

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr.	Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	M. Sc.	Erwin Iván Romero Morales

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

PRESIDENTE:	M. Sc.	Félix Rodolfo Ayala López
VOCAL:	M. Sc.	Lourdes Marisol Castellanos Samayoa
SECRETARIO:	M. Sc.	Pablo Andrés Bonilla Hernández

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

Guatemala, 19 de junio del 2018

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

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
UNIDAD DE TESIS

21 JUN 2018

RECIBIDO

Hora: Minutos:

OFICIAL:

Dr. Parra Vela:

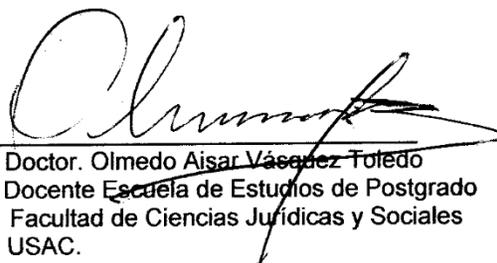
Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha guiado, elaborado, tutoriado y revisado el informe final de tesis titulado “**EL PAGO ANTICIPADO DEL TRIMESTRE DEL ISR**” de la estudiante **Licda. Brenda Verónica Rodríguez Muricio**, la cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la Maestría en Derecho tributario, cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

Tomando como base el reglamento de tesis de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, este informe cumple con los requisitos establecidos en él, por lo tanto extendiendo el dictamen de aprobación para la **Licda. Brenda Verónica Rodríguez Muricio** y pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo los criterios vertidos en la presente tesis son responsabilidad exclusiva del autor, atentamente,



MSc. Dennis Billy Herrera Arita  
Docente Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
USAC.



Doctor. Olmedo Aisar Vázquez Toledo  
Docente Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
USAC.

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

Guatemala, 5 de noviembre de 2018

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

Señor director:

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

**EL PAGO ANTICIPADO DEL TRIMESTRE DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

D e la estudiante Licda. **Brenda Verónica Rodríguez Mauricio** de la **Maestría en Derecho Tributario** de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

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

Atentamente,

  
Dra. Gladys Tobar Aguilar  
Revisora  
Colegio Profesional de Humanidades  
Colegiada 1450  
*Gladys Tobar Aguilar*  
LICENCIADA EN LETRAS  
Colegiada 1450



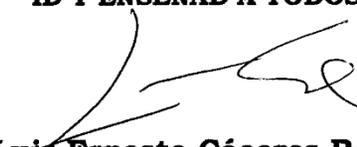
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN**

**LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 16 de enero del dos mil diecinueve.-----**

En vista de que la Licda. Brenda Verónica Rodríguez Mauricio aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 57-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EL PAGO ANTICIPADO DEL TRIMESTRE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

  
**MSc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez**  
**DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

## INDICE



INTRODUCCIÓN .....	
CAPÍTULO I .....	1
1.1 Principios, derechos y garantías constitucionales .....	1
1.2 Principios constitucionales .....	4
1.2.1 Principio de supremacía constitucional .....	6
1.2.2 Principio de legalidad y reserva de ley .....	8
1.2.3 Principio de seguridad jurídica .....	10
1.2.4 Principio de la no retroactividad .....	10
1.2.5 Principio de generalidad .....	12
1.2.6 Principio de capacidad de pago .....	13
1.2.7 Principio justicia y equidad tributaria .....	15
1.2.8 Principio de no confiscación .....	17
1.2.9 Principio de igualdad .....	18
1.2.10 Principio de la no doble y múltiple tributación.....	20
1.3 Derechos constitucionales.....	21
1.3.1 Derecho tributario .....	22
1.3.2 Derecho de defensa .....	23
1.3.3 Derecho de confidencialidad .....	25
1.3.4 Derecho de petición.....	26
1.3.5 Derecho de conocer .....	27
1.3.6 Objeto de las citaciones .....	28
1.3.7 Derecho a la propiedad privada .....	28
1.3.8 Derechos de los contribuyentes .....	29
1.4 Garantías constitucionales .....	31
1.4.1 Antecedentes de la Ley de Amparo .....	31
1.4.2 Garantía a la exhibición personal .....	31
1.4.3 Procedencia del amparo.....	33
1.4.4 Inconstitucionalidad en materia tributaria .....	35



CAPÍTULO II .....	37
2.1 Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas .....	37
2.2 Exposición de motivos iniciativa 4447 Ley de Actualización Tributaria .....	38
2.3 Concepto de renta.....	40
2.4 Reglas de costos y gastos deducibles .....	46
2.5 Costos y gastos deducibles.....	51
2.6 Costos y gastos no deducibles.....	55
2.7 Tipo impositivo .....	57
2.8 Otras obligaciones.....	58
2.9 Reglamento impuesto sobre la renta.....	61
2.10 Impuesto de Solidaridad decreto 73-2008.....	62
2.10.1 ¿Quiénes son sujetos pasivos del impuesto? .....	62
2.10.2 Activo neto.....	62
2.10.3 Créditos fiscales pendientes de reintegro.....	66
2.10.4 Ingresos brutos.....	66
2.10.5 Margen bruto .....	67
2.10.6 Exenciones .....	67
2.10.7 Determinación del impuesto .....	69
2.10.8 Formas de acreditamiento.....	71
2.11 Comparativo del régimen sobre utilidades y opcional simplificado.....	73
CAPÍTULO III .....	75
3.1 Procedimiento administrativo pago en exceso ISR .....	75
3.2 Acto administrativo .....	75
3.3 Procedimiento administrativo .....	75
3.4 Acto administrativo tributario .....	77
3.5 Derecho Administrativo como derecho de la administración pública.....	77
3.6 Antecedentes del Derecho Administrativo.....	78
3.7 Clases de procesos administrativos .....	79
3.7.1 Ejecutivos .....	79
3.7.2 Declaratorios .....	80



3.8 Características .....	80
3.8.1 Sencillez .....	80
3.8.2 Rapidez .....	81
3.8.3 Informalidad.....	81
3.8.4 Iniciación de oficio .....	82
3.8.5 Prueba legal .....	82
3.8.6 Escrito .....	83
3.8.7 Público para los interesados .....	83
3.8.8 Se inicia ante una organización y termina ante otra .....	83
3.8.9 Culmina con una resolución definitiva .....	84
3.8.10 La resolución queda sujeta a impugnación .....	84
3.9 Sujeto activo.....	84
3.10 Sujeto pasivo.....	84
3.11 Recursos administrativos generales.....	85
3.12 Recurso de revocatoria .....	85
3.13 Esquema del recurso de revocatoria.....	87
3.14 Enmienda y nulidad.....	88
3.15 Extinción de la obligación tributaria .....	89
3.15.1 Pago.....	89
3.15.2 Compensación .....	91
3.15.3 Prescripción.....	93
3.16 Tipos de solicitudes.....	96
3.17 Expediente .....	96
3.18 Órganos facultados para emitir resoluciones administrativas tributarias....	97
3.19 Procedimiento gráfico de la devolución.....	99
3.20 Procedimiento administrativo en materia tributaria.....	101
CAPÍTULO IV .....	107
4.1 Crítica al pago anticipado del ISR .....	107
4.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta .....	107
4.3 Antecedentes pagos a cuenta.....	109



4.4 Critica de injusticias.....	110
4.4.1. Capital de trabajo.....	111
4.4.2. Riesgo de liquidez.....	111
4.4.3. Solo se puede acreditar al régimen sobre utilidades.....	111
4.4.4. Solo se acreditan en el mismo año.....	112
4.5 Pagos trimestrales.....	113
4.6 Pago anticipado o pago a cuenta.....	116
4.7 Pago indebido.....	117
4.8 Pagos en exceso.....	117
4.9 Declaración anual.....	118
4.10 Consulta de formularios.....	119
4.11 Violación de principios.....	121
4.12 Dirigido a los contribuyentes.....	122
4.13 Dirigido a los legisladores.....	123
4.14 Ejemplo: sector inmobiliario.....	124
CONCLUSIONES.....	131
RECOMENDACIONES.....	133
REFERENCIAS.....	135
ANEXOS.....	139

**Cuadro No.****Nombre****Página**

1	Tipo impositivo sujetos a retención	47
2	Tipo impositivo facturas especiales	49
3	Ejemplo determinación de renta bruta	51
4	Prorratio de costos y gastos	57
5	Reducción gradual del tipo impositivo	57
6	Determinación de activo neto	65
7	Determinación de ingresos	66
8	Tabla del impuesto único sobre inmuebles	69
9	Determinación del impuesto sobre el Activo Neto	70
10	Determinación sobre los ingresos	70
11	Comparación de activo e ingresos	71
12	Acreditamiento de ISO A ISR	72
13	Acreditamiento de ISR A ISO	72
14	Comparativo del régimen general y opcional	74
15	Punto de equilibrio de ambos regímenes general y opcional	74
16	Recurso de revocatoria en materia tributaria	87
17	Procedimiento de devolución	99
18	Recaudación Según la Administración Tributaria	108
19	Ejemplo cálculo de primer trimestre de ISR	114
20	Ejemplo pago en exceso en declaración anual	118
21	Formularios régimen sobre utilidades	119
22	Comparativo régimen general y opcional	123
23	Método 1 Renta Bruta según documentación legal.	125
24	Método 2 Renta Bruta según anticipo	126
25	Determinación trimestral de renta estimada	128
26	Cálculo del impuesto al final del periodo	128

## INTRODUCCIÓN



Actualmente, algunos contribuyentes inscritos en el régimen de utilidades se encuentran directamente afectados con la Ley de actualización tributaria, derivado de que, a partir de enero 2013, la figura de pago en exceso queda excluida del cuerpo legal, los contribuyentes que hagan pagos de impuesto sobre la renta mayores, cuando presentan su declaración anual queda un saldo a favor, tienen que solicitar la devolución, no lo pueden compensar en periodos posteriores.

El proceso de solicitud de devolución es tardado, costoso y conlleva a una revisión, por parte de la Administración Tributaria, es por ello que muchos contribuyentes deciden no solicitar la devolución y registrarlo como un gasto, el cual se convierte en no deducible, lo cual también castiga al contribuyente, porque tendrá que pagar nuevamente impuesto.

En el Código Tributario indica dentro de los medios de extinción la compensación, la cual podrá realizarse a petición del contribuyente.

La investigación es necesaria porque algunos contribuyentes no conocen los cambios en la legislación y otros podrían desconocer que pueden solicitar la devolución, si tuvieran pago en exceso, correspondiente al pago anticipado del trimestre del impuesto sobre la renta.

El problema planteado: ¿Cuáles son las violaciones constitucionales en el régimen sobre utilidades en la devolución del pago anticipado del impuesto sobre la renta?

Las respuestas para este tema son: que viola el principio de igualdad, porque solo una parte de los contribuyentes se encuentran afectados, el principio de capacidad de pago porque los contribuyentes desembolsan de forma anticipada el impuesto sobre



una base incierta, el principio de confiscación derivado de que cuesta que la Administración Tributaria le devuelva ese saldo al contribuyente, quitándole así su capital de trabajo.

El objetivo general es establecer las violaciones constitucionales al no devolverle el pago anticipado del trimestre del impuesto sobre la renta.

Los objetivos específicos son indicar las violaciones constitucionales, describir el régimen sobre utilidades, desarrollar el proceso administrativo que lleva la solicitud de devolución del pago en exceso del impuesto sobre la renta.

Los supuestos de la investigación son que la autoridad viole los principios constitucionales al no devolverle el pago anticipado del impuesto sobre la renta a los contribuyentes, que no cumpla con los procedimientos establecidos en el Código Tributario para el proceso administrativo y que no cumpla con los tiempos de respuesta establecidos en el Código Tributario.

Para elaborar la investigación se utilizó el método histórico y jurídico y la técnica de observación y bibliográfica.

En el capítulo I, se incluyen los principios, derechos y garantías constitucionales tanto los que cumple como los que violan por la forma en que el contribuyente debe tributar de forma anticipada el impuesto sobre la renta

En el capítulo II, se describen las características del régimen sobre utilidades y se incluyen ejemplos de la forma en que se calculan los pagos trimestrales, el impuesto de solidaridad, entre otros.

En el capítulo III, se describen las generalidades del procedimiento administrativo, antecedentes, características y para los contribuyentes inscritos en el régimen de utilidades que decidan solicitar el pago en exceso del impuesto sobre la

renta se incluye un detalle de los documentos que debe contener un expediente incluyendo en los anexos el formulario que el contribuyente debe llenar.



Y, por último, el capítulo IV, en donde se incluye una crítica de cómo les afecta a algunos contribuyentes la forma en la que se debe tributar de forma anticipada el impuesto sobre la renta, incluyendo un ejemplo del sector inmobiliario.

Finalmente, se presentan cuatro conclusiones con sus respectivas recomendaciones relacionadas con el desarrollo de la tesis. Asimismo, se detallan las referencias utilizadas en el desarrollo de la tesis.





## CAPÍTULO I

### 1.1 Principios, derechos y garantías constitucionales

En este capítulo se incluirán los principios constitucionales, tanto los que cumple como los que viola el pago anticipado del trimestre de impuesto sobre la renta, derivado que los contribuyentes no lo pueden compensar en periodos posteriores. Adicional para los contribuyentes inscritos en el régimen de utilidades que decidan solicitar el pago en exceso del impuesto sobre la renta se incluyen también los derechos constitucionales con los que cuenta para dicho proceso.

Según la Constitución, son deberes cívicos de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos, por medio de los impuestos establecidos en ley, los cuales servirán para que el estado pueda cumplir en garantizar las necesidades básicas de los habitantes del país, como, por ejemplo: la vida, la seguridad, educación.

Sin embargo, hoy día muchas de las personas no están dispuestas a cumplir con su obligación, la cual se encuentra incluida en la Constitución, derivado de que existe una inconformidad a nivel nacional por lo cual varios contribuyentes no se encuentran motivados en contribuir derivado que el Estado no cumple con garantizar los derechos mínimos como educación, seguridad, salud, entre otras cosas. Actualmente, han salido publicados varios casos en que las autoridades han robado grandes cantidades de dinero al país, algunos de los pensamientos de las personas son porque voy a contribuir para que se lo roben, son pocas las personas que creen fehacientemente en su obligación para con su comunidad y que cumplen con la obligación de contribuir.



Existe mucha economía informal en los mercados, la verdad es que cada centavo cuenta para la Administración Tributaria, por lo cual debería crear campañas para incentivar a la población a contribuir con el Estado y contar con los fondos para tener un mejor país, incentivar a todos esos negocios informales para que se inscriban en el régimen de pequeños contribuyentes; sin embargo, las auditorías son para las empresas grandes y, por esta razón, se observa que no le toman importancia a los pequeños negocios en los cuales se mueven grandes cantidades mensuales de dinero.

(Guerrero Luis, 2000, P.4) Afirma que, las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga, las necesidades colectivas.

Como se menciona, la falta de motivación tributaria de las personas y los negocios informales representan una baja recaudación tributaria, por eso es importante indicar derivado que la recaudación no logra cubrir el presupuesto de la nación y, como consecuencia, cada año el país se encuentra más endeudado.

(Ovando Marco, 2015, P.7) La recaudación que se obtenga por medio de los impuestos debe ser suficiente para cubrir los gastos públicos. Un presupuesto es equilibrado si durante su vigencia los ingresos y los egresos son iguales, es deficitario cuando los gastos exceden a los ingresos y tienen un superávit cuando resulta un remanente positivo, es decir cuando los ingresos exceden a los gastos. Un presupuesto deficitario obliga para su cobertura el endeudamiento interno y externo.



(Caubilla Roberto, 2018, P.1) Guatemala se está endeudando más para pagar deudas antiguas y otros gastos de funcionamiento del Estado. En la propuesta de Presupuesto General de 2018, que el Ministerio de Finanzas presentó en el Congreso de la República se registraron 13.8 mil millones de quetzales de servicio de deuda pública, lo que supone más gasto de lo que el país invierte en mejorar la salud o la seguridad.

(Garzaro Byron, 2016, P.1) Aún faltan 38 días para la aprobación del presupuesto de ingresos y egresos del estado para el ejercicio fiscal 2017. El monto de la deuda pública ya está definido y de acuerdo con las autoridades del fisco, será de 138 mil 655.1 millones.

El monto de la deuda significa 11 mil 245.3 millones más el saldo provisto para fin de 2016, que asciende a Q127 mil 409.8 millones, según lo establece el presupuesto vigente. La millonaria suma además de constituir una obligación para el Estado de Guatemala, también representa una deuda para cada guatemalteco, sin importar su edad, sexo o condición económica.

Según dato del Instituto Nacional de Estadística (INE), al 31 de diciembre de 2016, la población sumaba 16.1 millones de personas, lo que daría como resultado una deuda por cabeza de 8 mil 612.

Considero que varios habitantes desconocen la situación tributaria del país y el endeudamiento que cada persona tiene; sería importante que la Administración Tributaria lo incluyera dentro de su publicidad para incentivar a las personas a cumplir con la obligación de contribuir para los gastos públicos y crear un régimen con una tasa impositiva baja para incentivar a la economía informal a inscribirse y de esta manera incrementar la recaudación para no incrementar la deuda de forma anual.



## 1.2 Principios constitucionales

Hans Kelsen, citado por (Ovando, 2015, P.63), estableció la gradación del orden jurídico, toda norma de Derecho Positivo parte de la Constitución como norma de grado superior, ésta es la base sobre la que se erige todo orden jurídico positivo, de tal forma que ninguna norma dentro del sistema jurídico estatal puede ser superior a la norma constitucional. El análisis de las ciencias jurídicas positiva, que pone al descubierto la función de la norma fundamental, saca a relucir también una singular particularidad del Derecho; este regula su propia creación; de manera que una norma jurídica regula el procedimiento en que es producida otra norma jurídica, y también, en diverso grado, el contenido de la norma a producirse.

(Quisbert Ermo, 2006, P. 28) Los principios son una regla básica que guía el funcionamiento coherente y equilibrado de la estructura de una Constitución formal de un estado determinado, un principio no es una garantía, es la base de una garantía, que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado.

Sabemos que, en la jerarquía de los tributos y según la pirámide de Hans Kelsen, primero se encuentra la Constitución política de la república, es por ello que es muy importante que todas las leyes cumplan con los principios indicados en ella de lo contrario serian nulas ipso jure, el congreso debe tomar en cuenta esto al autorizar una nueva legislación, en este caso el pago anticipado del trimestre del impuesto sobre la renta cumple algunos principios los cuales se mencionan en párrafos siguientes:



El principio de la no retroactividad por el cambio que existió con la nueva Ley de actualización tributaria, principio de legalidad y reserva de ley puesto que se encuentra establecido en la ley de actualización tributaria, es importante indicar que el pago en exceso no puede ser compensado con futuros tributos consideramos que viola algunos de los principios constitucionales los cuales son importante mencionar, principio de generalidad, principio de capacidad de pago, principio de igualdad, principio de justicia y equidad tributaria, principio de la no doble o múltiple tributación, principio de no confiscación, por confiscar el pago de forma anticipada el cual en algunas ocasiones no es posible poder compensarlo quedando así un pago en exceso, el cual los contribuyentes pueden solicitar la devolución.

La violación de principios constitucionales la analiza la corte de constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la ley de la materia.

La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada con un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial.

Según lo establecido en la Ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad, corresponde con exclusividad a la Corte de Constitucionalidad, determinar y modificar la competencia de los tribunales de amparo.

Según el artículo 115 de la Ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. El planteamiento debe ser directamente ante la Corte de Constitucionalidad y debe ser por escrito, expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación.



### 1.2.1 Principio de supremacía constitucional

(Aragón Maria, 1998, P.12) Las normas integrantes del Derecho Constitucional definidoras de los valores y principios esenciales del ordenamiento estatal, y reguladoras de la organización y distribución de los poderes del Estado se han expresado históricamente mediante formas muy distintas. Pero entre ellas destaca una, que se puede considerar como la fuente por excelencia del Derecho Constitucional, hasta el punto de determinar su mismo nombre.

(Aragón Maria, 1998, P.12) La fuente esencial, en efecto, del Derecho Constitucional en la inmensa mayoría de los países contemporáneos es el texto de la constitución escrita: un texto único, con un contenido organizado sistemáticamente, al que se confiere una superior fuerza vinculante, y cuya reforma se hace depender de procedimientos más dificultosos que los exigidos para la alteración del resto de las normas del ordenamiento.

(Fornos Ivan, 1998, P.79) La Constitución es el ordenamiento superior que organiza los poderes del Estado, consagra los derechos civiles, políticos y sociales y recoge los principios fundamentales de muchas ramas del Derecho (penales, civiles, procesales, administrativos, sistema económico, etc.) en busca del alero protector.

La Constitución es la ley fundamental y superior. Lo primero, porque sienta las bases esenciales del Estado y los derechos básicos del individuo y de la sociedad.

(Ovando, 2015, P.100) En todo sistema jurídico en donde prima el Derecho escrito, las normas constitucionales ocupan la base de la pirámide jerárquica, y todos los ordenamientos puntualizan en el respeto a la base constitucional. Es por tanto, la fuente principal.



(Ovando, 2015, P.100) La Constitución Política de la República de Guatemala creó el tribunal constitucional, la Corte de Constitucionalidad, a diferencia de otros estados en que la cámara constitucional es parte de la Corte Suprema de Justicia. En la constitución se encuentra establecida la función esencial de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional, actúa como tribunal colegiado, con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la constitución y la ley de la materia. Dentro de las funciones del tribunal está compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivos de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de las leyes, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencial.

(Quisbert, 2006, P. 32) Garantía de relación de supra y subordinación de todo el ordenamiento jurídico determinado a la Constitución positiva. Existe una relación supra porque la Constitución es la máxima jerarquía. La Constitución política del Estado es la ley suprema del ordenamiento jurídico nacional. Los tribunales, los jueces y autoridades la aplicaran con preferencia a las leyes, y estas con preferencia a cualesquiera otras resoluciones. Existe una relación de subordinación porque las normas posteriores están siempre subordinadas a la Constitución.

Tiende a garantizar que los poderes constituidos ejecutivo, legislativo y judicial, respeten la Constitución y tengan limitaciones en el ejercicio del poder, por ello las autoridades principales del legislativo el vicepresidente y ejecutivo el presidente y el judicial presidente de la corte al tomar posesión de su cargo juran el respeto a la Constitución.



(Romero Gil, P.82) El principio de supremacía de la Constitución es la más eficiente garantía de la libertad y la dignidad del individuo, al imponer a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la ley fundamental. Si los actos emanados de dichos poderes tuvieran la misma jerarquía jurídica de las normas constitucionales, La constitución y con ella, todo el sistema de amparo de la libertad y la dignidad humana que ella consagra, podría ser en cualquier momento dejada sin efecto por los órganos institucionales a los cuales aquella pretende limitar su actuación.

### **1.2.2 Principio de legalidad y reserva de ley**

Podemos indicar que, el pago anticipado del impuesto sobre la renta sí cumple con este principio derivado que esta reforma entró en vigencia en enero 2013, con la modificaciones incluidas en la Ley de actualización tributaria, en la cual indica que los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades deberán presentar de forma trimestral el impuesto sobre la renta pudiendo optar con dos opciones renta imponible estimada o efectuar cierres contables parciales, el pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida definitivamente anualmente, en la legislación anterior existía un artículo en donde indicaba que el pago en exceso se podía solicitar, únicamente en la declaración anual, la devolución o el acreditamiento, lo cual no se encuentra en la legislación actual.

(Ovando, 2015, P.66) Ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por la ley, y el segundo regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para a la realización de esta función. El principio de legalidad puede enunciarse con la frase latina, parafraseando el Derecho Penal, como *nulum tributum sine lege*, es decir que, no hay tributo que no esté contemplado en ley.

(Irriarte Hugo, 2001, P.31) Consiste en que, ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite.



(GACETA 8, 88) Nuestro tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en el término siguiente: "... Es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación con forme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..."

(Aragón, 1998. P. 37) Constituye una exigencia, no solo de seguridad jurídica que permite la posibilidad de conocimiento previo de los delitos y de las penas, sino, además, la garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del Estado ni de los jueces a penas que no admita el pueblo. Es una manifestación procesal penal pretende el sometimiento de los poderes públicos a la ley, la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones.

(Aragón, 1998. P. 90) El ámbito del amparo constitucional en relación con este principio de legalidad se reduce a velar por la indemnidad del derecho aplicado, y con ello, los valores de seguridad jurídica y de monopolio legislativo en la determinación esencial de lo penalmente ilícito que lo informan, verificando si la interpretación realizada era una de las interpretaciones posibles de la norma en atención a aquellos valores.



### 1.2.3 Principio de seguridad jurídica

Este principio al igual que el de legalidad se encuentra relacionado con otros principios, se encuentra establecido en la Constitución Política de la República en una forma muy general, es el encargado de generar certeza, cuando la norma limita la arbitrariedad del estado.

(Gaceta 61, 2001) Consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico, es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad y demanda que la legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, debe actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental...

(Aragón, 1998. P. 32) Validez constitucional de la norma jurídica supone la no la inaplicación de la ley en un caso concreto, sino la declaración solemne de la nulidad de la ley inconstitucional. Esta nulidad implicará que la ley fuera inválida desde su mismo origen, por ser contraria a la Constitución. No obstante, y en aras de la seguridad jurídica, los diversos ordenamientos, y la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales han procurado matizar los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad, tratando de evitar este tipo de pronunciamientos de inconstitucionalidad si la norma admite una interpretación conforme a la Constitución.

### 1.2.4 Principio de la no retroactividad

Este principio indica que la ley no puede aplicarse a hechos pasados, es importante incluir este principio derivado de la modificación que existió en el impuesto sobre la renta, cuando entro en vigencia la ley de actualización tributaria.



En este caso el cambio en la legislación en lugar de beneficiar perjudico a algunos contribuyentes, derivado que en el decreto anterior se podía únicamente en la declaración anual indicar si quería la devolución o el acreditamiento.

Lo anterior se encuentra excluido en la legislación actual, quedando únicamente el proceso indicado en el Código Tributario, aquellos pagos en exceso realizados por el contribuyente, podrán ser reclamados ante la Administración Tributaria, para que está realice la restitución de lo pagado en exceso, es importante indicar que en ningún caso se devolverán tributos que no hayan sido previa y efectivamente pagados, ni aquellos en los que se detecten indicios de hechos delictivos o que no se pueda fiscalizar su legitimidad.

(Ovando, 2015, P.75) Más claro no puede ser, la constitución cuando indica: La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. Basado en este principio el Código Tributario, cuando se refiere a la aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, indica que se decidirán conforme a las disposiciones siguientes: la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

(Gaceta 20, 91) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "... La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente señalado..."

(Fornos, 1998, P.283) Con la retroactividad del sistema declarativo, se borran todos los efectos de la ley declarada inconstitucional, por eso expresa el artículo que no tendrá efecto retroactivo, punto tachado en la Ley de Amparo.



### **1.2.5 Principio de generalidad**

Como su nombre lo indican los tributos deben de ser en la misma proporción para todos los contribuyentes de manera general y de acuerdo a la capacidad que cada uno tenga para poder contribuir con los gastos públicos para que el estado pueda garantizar las necesidades básicas de los habitantes del país en este caso en el territorio guatemalteco como educación, seguridad, salud, entre otras cosas, para que la persona pueda tener un desarrollo integral, no pueden crearse tributos particulares.

Este principio está relacionado al principio de igualdad y capacidad de pago, también al de justicia y equidad.

El impuesto sobre la renta es general para todos los contribuyentes afectos y de acuerdo a su renta que perciban en un periodo determinado, a algunos en forma mensual, trimestral o anual, se puede decir que cumple con el principio de generalidad, sin embargo, como solo una parte de los contribuyentes se encuentran afectados al tener pago en exceso y no poder compensarlo de manera directa con futuros impuestos, en este caso específico del pago anticipado del trimestre del impuesto sobre la renta incumple con este principio.



Hector Belisario Villegas, citado por (Ovando, 2015, P.73), al referirse a este principio y su importancia anota: “Quienes estén convencidos de que estudiando este principio pierden el tiempo porque se trata de una reliquia prehistórica que nada tiene que ver con la tributación de la actualidad se equivocan de medio a medio. Cierto es que cuando se lo trata como principio opositor a “privilegios de clase, linaje o casta”, da la impresión de que estamos en época pasadas o que nos estamos circunscribiendo a alguno que otra monarquía europea, o quizás, a alguno dictador africano.

Nos referimos primero a las nociones básicas del principio, y luego demostraremos la actualidad de las cuestiones que derivan de esta.

(Ovando, 2015, P.73) Indica que, el principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares.

(Irriarte, 2001, P. 73) La ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

### **1.2.6 Principio de capacidad de pago**

(Ovando, 2015, P.68) Este principio hace referencia a que los ciudadanos contribuyentes, es decir los sujetos pasivos del tributo, deben tener capacidad económica por el pago de los tributos. Sería ineficaz la norma de Derecho Positivo que estableciera tributos que los contribuyentes no pudieran pagar, y no sólo sería ineficaz, sino que se convertiría en derecho vigente no positivo desde el punto de vista de su efectividad.



Los tributos nunca van a ser superiores a la disponibilidad que tengan las personas para poder cubrir sus necesidades básicas de manera que de acuerdo a sus ingresos puedan cubrir sus gastos y no quedar endeudados, mientras más ingresos obtenga mayor será la contribución que realice de manera que pague más el que más tiene y menos el que menos tiene.

(Guerrero, 2000, P.15) Afirma que, el principio de proporcionalidad consiste en que los contribuyentes deberán contribuir para los gastos públicos en proporción directa de su capacidad económica, pagará más quien gane más y pagará menos quien gane menos.

Este principio individualiza la carga tributaria de los sujetos pasivos en este caso lo contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades deberán contribuir de acuerdo a su situación financiera, representada por la renta obtenida en cada periodo.

La Constitución Política de la República de Guatemala hace referencia que el pago de tributos debe ser justo y equitativo, de acuerdo a la capacidad que cada uno tenga, respecto al pago anticipado del impuesto sobre la renta no es justo porque si en los primeros trimestres paga una cantidad y al final del periodo le queda un saldo a favor.

Lo anterior no puede ser acreditado en periodos posteriores, quitándole su capital de trabajo y produciendo que el contribuyente no tenga la capacidad para poder seguir contribuyendo en periodos posteriores, en tal caso estos contribuyentes tendrían una mayor carga tributaria, impuestos futuros que en algunas ocasiones no pueda pagar, incumpliendo con el principio de capital.

De tal manera que el legislador debe tener cuidado en que la base del tributo cumpla con este principio capital.



(Irrarte, 2001, P.31) Afirma que, el principio de capacidad contributiva implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona.

Dicho principio individualiza la carga tributaria para cada uno de los sujetos pasivos, de acuerdo a su situación financiera o económica. Por tal motivo, al establecer un tributo, este debe estar ligado a los ingresos que el contribuyente perciba de la realización de sus actividades, de manera que no se grave la mayor parte de las rentas que estos obtienen. Cabe mencionar que, el tributo grava una determinada manifestación de riqueza y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo.

### **1.2.7 Principio justicia y equidad tributaria**

Se podría decir que, el pago anticipado del impuesto sobre la renta no es justo y equitativo para todos los contribuyentes, si una empresa tiene mayores ingresos en el último periodo no tendrá problema pagará lo que corresponde de acuerdo a la ganancia obtenida, pero si la empresa tiene mayores ingresos en el primer trimestre le tocara realizar un pago de impuesto el cual pueda ser mayor al correspondiente al final del periodo quedándole un pago en exceso, por lo anterior dicho impuesto no es equitativo para los contribuyentes indicados.

La Constitución política incluye este principio el cual dice el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

Recasens Siches, citado por (Ovando, 2015, P. 69), filósofo del derecho cuyo nacimiento acaeció, para algunos, en Quetzaltenango, Guatemala y para otros en Canarias, España, dice:



El análisis, de todas las doctrinas sobre la justicia, desde los pitagóricos hasta el presente, pone de manifiesto que entre todas las teorías se da una medular coincidencia: en concebir la justicia como regla de armonía, de igualdad proporcional, de proporcionalidad, entre lo que se da y se recibe en las relaciones interhumanas, bien entre individuos, bien entre el individuo y la colectividad.

(Gaceta 93, 2009) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: Una adecuada equidad y justicia tributaria precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en las que haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen está determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción.

René Arturo Villegas, citado por (Ovando, 2015, P.70): Cualquiera que sea la expresión que usemos para conceptuar o definir la justicia, es común semejarla a una idea de igualdad, de proporcionalidad; a cada quien conforme sus capacidades; etc. En ese orden de ideas, Radbruch dice que la igualdad es la médula de la justicia y que está es un valor absoluto, como la verdad, el bien o la belleza, un valor que descansa, por tanto, en sí mismo y no deriva de otro superior.



### 1.2.8 Principio de no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte de los ingresos del contribuyente, en el caso del pago anticipado viola este principio, porque los contribuyentes deben hacer pagos anticipados sobre una base incierta, si se encuentran en la opción de cierres parciales pueda ser que los primeros trimestres tengan bastante utilidad y que en al final del periodo esta sea disminuida quedando así un pago en exceso, el cual fue confiscado por la Administración Tributaria afianzándose y quitándole su capital de trabajo, no digamos si se encuentran en la otra opción renta estimada aunque en este caso el contribuyente podría cambiarse de opción de pago del trimestre del impuesto sobre la renta.

Cabe mencionar que, confiscar significa privar a un individuo de sus bienes y trasladarlo al fisco, como pago.

Si el contribuyente decide no solicitar la devolución el mismo se convertiría en un gasto no deducible el cual estaría afecto al impuesto, absorbiendo la utilidad de dicho periodo y si tuviera perdida, el contribuyente inclusive tendría que vender sus propiedades para pagar dicho impuesto en este caso ya se convierte en confiscatorio.

(Ovando, 2015, P.79) En primer lugar, veamos en qué consiste la confiscación: es la adjudicación que se hace el Estado de la propiedad privada, más que por causa de un delito, por razones políticas internas o internacionales, en caso de ocupación de territorios enemigos. Este “robo” decretado por el Poder público, con impunidad establecida por el mismo, en una de las penas o medidas que han suscitado mayor odiosidad siempre; aunque puede configurar el único resarcimiento posible en ciertos casos. La confiscación prohíbe por la generalidad de las constituciones en el ámbito nacional. En la esfera internacional ha sido regla al margen de las normas establecidas por el Derecho de Gentes, durante la segunda guerra mundial.



(Gaceta 7, 1988) Nuestro tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en el término siguiente: "... Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de una sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras la descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente: a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatoria; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido..."

### **1.2.9 Principio de igualdad**

Este principio está muy relacionado con el principio de justicia y equidad tributaria en la constitución se encuentra especificado en los primeros artículos en donde menciona que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

Las cargas tributarias deben ser iguales para todos los contribuyentes de manera que paguen en proporción a los ingresos que reciben, en este caso derivado que solo un grupo de contribuyentes se encuentran afectados se incumple con este principio, no es igual para todos.

Respecto al pago anticipado del impuesto sobre la renta no es igual para todos los contribuyentes porque algunos en los primeros trimestres pagan una cantidad y al final del periodo le queda un saldo a favor, este no puede ser acreditado en periodos posteriores, en este caso la carga tributaria de este contribuyente es mayor al contribuyente que no al final del periodo no le quedo un saldo a favor no existiendo igualdad en las cargas tributarias.



Para que no exista esta diferencia en la legislación deberían realizar una liquidación anual en donde se pueda compensar el saldo a favor en futuros periodos o bien que no exista el pago anticipado, sino que sea pagado al final del periodo.

En otros regímenes no existe diferencia porque realizan el pago de acuerdo a la renta obtenida en cada periodo, no existiendo diferencia al final del periodo, como por ejemplo los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeños contribuyentes o en el opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, estos últimos al final del periodo solo presentan una declaración informativa, no existiendo igualdad entre los diferentes regímenes.

(GACETA 64, 2002) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "... La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundamentarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: uno porque tiene expresión constitucional y otro porque es un principio general del derecho..."

(Aragón, 1998, P.119) Se trata de la igualdad de todos los ciudadanos ante los derechos y deberes previstos en el ordenamiento jurídico, no se afirma con ello que todas las personas sean de hecho iguales, sino que deben ser tratadas de igual modo.

El valor o bien jurídico protegido por el principio de igualdad ante la Ley es la idéntica dignidad de todos los ciudadanos, todas las declaraciones de derecho se han basado siempre en la idea de que ninguna vida humana vale más que otra; pero, es sin perjuicio de algunos modestos progresos en los últimos decenios, nunca ha dejado de admitirse que la asignación de derechos y deberes pueda variar según se sea ciudadano o extranjero.

(Fornos, 1998, P.74) Es considerado como un valor superior al sistema democrático identificado por el orden de valores que establece. Sin embargo, no es proco frecuente que el legislador regule situaciones de manera desigual, en virtud de otros principios o valores consagrados en la Constitución, sin que por esto se anule la ley en sede jurisdiccional. Se pretende igualar a los desiguales. Este tipo de regulación es atendible cuando las razones están fundadas en el derecho y los valores constitucionales.

### **1.2.10 Principio de la no doble y múltiple tributación**

Este principio se refiere a que un mismo hecho generador se grave dos veces o más por un mismo sujeto, en este caso cuando el contribuyente decide no solicitar la devolución del pago en exceso, el mismo se convierte en gasto no deducible, gravándolo nuevamente, tal vez si son dos hechos generadores distintos pero si afecta al mismo contribuyente.

En este caso existe una doble imposición porque cuando el contribuyente realizo su declaración anual contribuyo en el impuesto sobre la renta el porcentaje del 25% y le quedo un pago en exceso, el cual no pudo compensar con trimestres posteriores, si este decide no solicitar la devolución este monto se convertiría en un gasto no deducible el cual sería gravado nuevamente, sinceramente en este caso castiga al contribuyente a pagar doble tributación.

En este caso, los legisladores dejaron una laguna, porque en la ley actual no dice el tratamiento del pago en exceso, si se puede seguir acreditando en futuros periodos indicando un periodo de prescripción o de acuerdo al plazo establecido en el Código Tributario, y qué hacer si el contribuyente decide no solicitar la devolución, si el monto se puede ajustar contra utilidades de periodos anteriores y no que corresponda a un gasto no deducible para que el mismo no sea gravado dos veces.



García Vizcaíno, citado por (Ovando, 2015, P.77), es de la opinión que: “... Luego de referirnos a las posiciones de Giuliani Fonrouge y de Villegas hemos expresado que desde el punto de vista económico, cuando determinada manifestación de capacidad contributiva es gravada dos o más veces se produce una doble o múltiple imposición, independientemente del nomenjuris de cada uno de los tributos.”

(Irriarte, 2001, P.35) En el ámbito internacional uno de los mayores problemas es el referente a la doble tributación, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. Por ello cabe citar lo siguiente: La coexistencia entre las soberanías de los estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos.

### **1.3 Derechos constitucionales**

(Najera, 2012, P.17) En la relación jurídica se establece entre el estado, representado por la autoridad administrativa y el particular contribuyente, la ley impone a cargo de este último obligaciones de diversa naturaleza, la relación jurídica no solo establece obligaciones a cargo del contribuyente sino también derechos, mismos que puede invocar a su favor en todo momento y en cualquier procedimiento administrativo o contencioso.

(Ossorio, 1978, P.294) Tomado en su sentido etimológico Derecho proviene del *latin directum* (derecho, directo) y *digere* (enderezar, dirigir, ordenar, guiar). Que tiene el alcance de lo que debe hacerse, la norma que rige, sin torcerse hacía ningún lado, lo justo se opone a lo injusto.



En la Constitución no solo se encuentran incluidos los principios sino también los derechos constitucionales que tienen todas las personas, se hace mención de los más importantes relacionados con el derecho tributario y el proceso de defensa fiscal en el momento que el contribuyente inscrito en el régimen de utilidades decida solicitar la devolución de pago en exceso del impuesto sobre la renta.

(Ossorio, 1978, P.300) Rama del Derecho Público que tiene por objeto la organización del Estado y sus poderes, la declaración de los derechos y deberes individuales y colectivos y las instituciones que los garantizan.

En la Constitución política de Guatemala en los primeros 46 artículos se incluyen los derechos individuales, en la invocación incluye legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad, varios de los derechos fundamentales.

(Fornos, 1998, P.21) Es el conjunto de normas, principios, doctrinas que tratan sobre la organización del Estado, su función y competencia y sobre los derechos y garantías de las personas. Es una rama del Derecho Público.

### **1.3.1 Derecho tributario**

Los derechos tributarios se analizan desde la perspectiva de los principios constitucionales que son los que disciplinan de forma directa o indirecta la imposición del Estado.

(Ovando, 2015, P. 97) En un principio metodológico: una rama del derecho se constituye en tal, dentro del universo jurídico, por tener un objeto propio y un método o varios métodos aplicables a dicha disciplina. El Derecho Tributario tiene su objeto propio el cual está constituido por los tributos, y sus propios métodos de estudio, preferentemente el deductivo, aunque en la interpretación de sus normas se aplican varios métodos de manera integral, tales como el inductivo y el histórico, por ejemplo.

Por eso digo que, es una rama autónoma del Derecho, porque en el universo de esta ciencia, la ciencia del Derecho, todas sus disciplinas resultan interrelacionadas más o menos de forma cercana o lejana, según el caso.



(Juárez, 2012, P. 14) En diversas épocas de la historia, el tributo ha representado aspectos muy importantes, ya sea en la contribución en especie que se otorgaba de manera forzosa y que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos de una guerra, o bien como ofrenda a los dioses; porque el tributo representaba una obligación con el líder que los gobernaba.

Manuel Andreozzi, citado por (Lobato, 1982, P.11), La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos.

### **1.3.2 Derecho de defensa**

En el caso de que un contribuyente tenga pago en exceso y decida solicitar la devolución, es importante indicarle que él tiene el derecho de defenderse.

La Constitución Política de la República hace referencia que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido, sin embargo, los procesos de defensa en Guatemala son tardados y costosos, por esa razón la mayoría de contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades prefieren no iniciar el proceso de solicitud de devolución del pago en exceso del impuesto sobre la renta.



El proceso indicado en el Código Tributario, aquellos pagos en exceso realizados por el contribuyente, podrán ser reclamados ante la Administración Tributaria, para que ésta realice la restitución de lo pagado en exceso, es importante indicar que en ningún caso se devolverán tributos que no hayan sido previa y efectivamente pagados, ni aquellos en los que se detecten indicios de hechos delictivos o que no se pueda fiscalizar su legitimidad.

(Gaceta 61, 2001) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "...La garantía del debido proceso no sólo se cumple cuando en un proceso se desarrollan los requisitos procedimentales que prevé la ley y se le da oportunidad de defensa a ambas partes de esa relación procesal, sino que también implica que toda cuestión litigiosa debe dirimirse conforma disposiciones normativas aplicables al caso concreto con estricto apego a lo que dispone la constitución y que se viola el debido proceso, si a pesar de haberse observado meticulosamente el procedimiento en la sentencia se infringen principios que le son propios a esta garantía constitucional..."

(Sánchez, 2004, P. 22) Adquiere gran importancia para cualquier persona que se vea involucrada en un hecho delictivo en el ámbito penal como imputado, por ello se trata de un derecho que es reconocido por las normas supremas de los diferentes ordenamientos jurídicos de los estados a nivel internacional.

(Sánchez, 2004, P. 22) El derecho de defensa es reconocido a nivel internacional en una multitud de tratados internacionales, de los cuales los más importantes son: La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1,966, Estatutos de Roma 1,998.



(Aragón, 1998, P. 95) El principio acusatorio está íntimamente relacionado con el derecho de defensa y presupone que nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse de manera contradictoria, estando, por ello, obligado el juez o Tribunal a pronunciarse dentro de los términos del debate, tal y como han sido formulados por la acusación y la defensa, lo cual a su vez, significa en última instancia que ha de existir siempre correlación entre la acusación.

Artículo 8 del Pacto de San José Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Artículo 4º. De la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso.

### **1.3.3 Derecho de confidencialidad**

En el caso de que un contribuyente tenga pago en exceso y decida solicitar la devolución, es importante indicarle que todos los documentos que él presente a la corte es confidenciales.

La Constitución Política de la República hace referencia que la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables, solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales.



Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales.

(Gaceta 1, 1986) Reconoce la libertad de industria y comercio, pero con limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades, nunca podrían garantizar que las empresas de esa índole cumplen con la Ley, ni informar a los tribunales competentes, cuando las infracciones caigan bajo aquella jurisdicción, y desnaturalizaría el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las autoridades correspondientes y permiten a los comerciantes formar títulos y probanzas, con eficacia frente a otras personas.

#### **1.3.4 Derecho de petición**

En el caso de que un contribuyente tenga pago en exceso y decida solicitar la devolución, es importante indicarle que tiene el derecho de pedir que le resuelvan por medio de un amparo.

La Constitución Política de la República hace referencia que toda persona tiene derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforma a la ley.



(Gaceta 54, 99) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "... De conformidad con lo que establece la constitución en concordancia con la Ley de Amparo, Exhibición personal y de constitucionalidad, establece que en materia administrativa el término máximo para resolver y notificar las resoluciones es el que señala la ley específica aplicable al caso concreto o en su defecto, el de treinta días. En caso de que la autoridad omita el cumplimiento de la obligación referida en dicho término el interesado puede acudir al amparo para que se fije un plazo razonable a efecto de que cese la demora en resolver y notificar..."

Bertoli, citado por (Ossorio, 1978, P.303): Reconocimiento de las facultades de todos los habitantes de un país para dirigirse a las autoridades públicas a fin de reclamar u observar alguna cosa incumbente a ellas. A su juicio, al igual que los derechos de reunión y de imprenta, constituye un medio de que se vale el pueblo, para controlar y orientar la conducta de los gobiernos. El derecho de petición puede ejercitarse individual o colectivamente, y en relación con cualquiera de los tres poderes del Estado.

(Fornos, 1998, P. 253) mediante el cual las personas puedan hacer solicitudes, reclamos y obtener respuestas rápidas del Estado.

### **1.3.5 Derecho de conocer**

En el caso de que un contribuyente que tenga pago en exceso y decida solicitar la devolución, es importante indicarle que tiene el derecho a solicitar fotocopia de todo el expediente.

La Constitución Política de la República hace referencia que todos los actos son públicos, los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar.



### **1.3.6 Objeto de las citaciones**

La Constitución Política de la República hace referencia que no es obligatoria la comparecencia ante autoridad, si no consta expresamente el objeto de la diligencia.

(Gaceta 50, 1998) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "... Releva a cualquier persona a comparecer ante autoridad, funcionario o empleado público cuando no se le informa expresamente sobre el objeto de la diligencia. El hecho de citar a una persona sin cumplir estos requisitos implica en si infracción a tal precepto, y, con mayor razón, cuando se le conmina con el apremio de certificarle lo conducente por el delito de desobediencia..."

### **1.3.7 Derecho a la propiedad privada**

La Constitución Política de la República hace referencia que se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo a la ley.

(Gaceta 3, 1987) El tribunal constitucional se ha pronunciado al respecto en los siguientes términos: "...El interés social prevalece sobre el particular. Ello en armonía con el principio de dominio eminente del Estado sobre su territorio, según el cual este puede ejercer su actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la Ley fundamental del país. La constitución faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público..."



### 1.3.8 Derechos de los contribuyentes

Según la Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal Decreto 37-2016 y la gobernanza de la superintendencia de Administración Tributaria, adicionando el artículo 21 "A" en el Código Tributario.

1. El contribuyente tiene derecho a ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
2. Garantizar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios u otros obtenidos por la Administración Tributaria, en términos previstos por la Ley
3. Ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias
4. Formular consultas y a obtener respuesta correspondiente
5. Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos
6. Obtener a su costo copia de:
  - a) Documentos que conforman los expedientes administrativos.
  - b) Declaraciones o informes que haya presentado a la Administración Tributaria.
  - c) Otras actuaciones realizadas en la Administración Tributaria, excepto las derivadas de investigaciones tributarias que no se hayan concluido.



7. No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos utilizados para el registro, inscripción o actualización, que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.
8. Repetición y devolución de los pagos en exceso, en la forma, procedimiento y plazo que establece la Ley.
9. Se aplique la prescripción de la acción de la Administración Tributaria
10. Conocer el estado de las actuaciones administrativas y de la tramitación de los procedimientos en que sea parte.
11. Identificación del personal de la Administración Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que sea parte.
12. Ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización sobre la naturaleza y alcance de las mismas.
13. Rectificar declaraciones de acuerdo al Código Tributario
14. Impugnar resoluciones de la Administración Tributaria
15. Al debido proceso, audiencia y de defensa
16. A presentar alegatos y pruebas
17. Toda Información solicitada por Administración Tributaria, debe hacerse mediante requerimiento que origina el Proceso Administrativo.



## **1.4 Garantías constitucionales**

Las garantías en Guatemala se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala Título VI Garantías Constitucionales y defensa del orden constitucional Capítulo I exhibición personal, Capítulo II Amparo, con el surgimiento de la misma se desarrolla el decreto de garantías de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad.

Es necesario que exista un marco normativo que indique la promoción, procedencia y el trámite para el reclamo de la protección de las garantías incluidas en la constitución. Una ley constitucional desarrollará lo relativo al amparo, a la exhibición personal y a la constitucionalidad de las leyes

### **1.4.1 Antecedentes de la Ley de Amparo**

La asamblea nacional Legislativa emitió el 12 de mayo de 1928 la primera Ley de Amparo, esta ley fue una ley ordinaria. Por decreto de la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Guatemala, del 20 de abril de 1966, se emitió una ley Constitucional de Amparo, Hábeas Corpus y de Constitucionalidad, que se mantuvo vigente hasta su derogatoria por el Decreto actual emitido en 1986, el cual entró en vigencia el catorce de enero de mil novecientos ochenta y seis.

### **1.4.2 Garantía a la exhibición personal**

Quien se encuentre ilegalmente preso, detenido o cohibido de cualquier otro modo del goce de su libertad individual, amenazado de la pérdida de ella, o sufre vejámenes, aun cuando su prisión o detención fuere fundada en ley, tiene derecho a pedir su inmediata exhibición ante los tribunales de justicia, ya sea con el fin de que se le restituya o garantice su libertad, se hagan cesar los vejámenes o termine la coacción a que estuviere sujeto.



Si el tribunal decretare la libertad de la persona ilegalmente recluida, ésta quedará libre en el mismo acto y lugar. Cuando así se solicite o el juez o tribunal lo juzgue pertinente, la exhibición reclamada se practicará en el lugar donde se encuentre el detenido, sin previo aviso ni notificación.

Es ineludible la exhibición personal del detenido en cuyo favor se hubiere solicitado.

Quien se encuentre ilegalmente preso, detenido o cohibido de cualquier otro modo en el goce de su libertad individual, amenazada de la pérdida de ella, o sufre vejámenes, aun cuando si prisión o detención fuere fundada en ley, tiene derecho a pedir su inmediata exhibición ante los tribunales de justicia. Nunca podrá exceder de 24 horas a partir de la petición o denuncia.

(Fornos, 1998, P. 291) Este recurso tiene por objeto proteger la libertad, integridad y seguridad de las personas, consagradas, la violación de las garantías da origen a este recurso, se concede a favor del que sufre la violación o amenaza y lo puede promover éste o cualquier habitante de la república (acción popular) por escrito, carta, telegrama o verbalmente, cuando se interpone contra un particular, sólo se permite hacerlo por escrito o verbal.

(Ossorio, 1978, P.158) En España se hace con un documento oficial que con fines fiscales servía imperfectamente para la identificación de su titular, por expresar el nombre, profesión, domicilio, estado y demás circunstancias del contribuyente. La exhibición de la cedula personal es indispensable la realización de determinados actos civiles, administrativos o judiciales.



### 1.4.3 Procedencia del amparo

Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido.

Toda persona tiene derecho a pedir amparo, para que se le mantenga o restituya en el goce de los derechos y garantías que establece la constitución, la petición del amparo debe hacerse dentro del plazo de 30 días siguientes al de la última notificación. En materia electoral 5 días.

El plazo no aplica cuando sea inconstitucionalidad en caso concreto

(Fornos, 1998, P. 287) El amparo se interpone contra toda disposición, acto o resolución y en general toda acción u omisión de autoridades no judiciales o sus agentes, a menos que las judiciales actúen en funciones administrativas, que violen o traten de violar los derechos y garantías consagradas en la Constitución.

Se interpone por la persona natural o jurídica a quien perjudique o esté en peligro inminente de ser perjudicado, por disposición, acto, resolución, acción u omisión de cualquier funcionario, autoridad o agente de los mismos que viole o trate de violar los derechos y garantías consagradas en la Constitución, lo pueden interponer nacionales y extranjeros.



(Ossorio, 1978, P.71) Institución que tiene su ámbito dentro de las normas del Derecho Político o Constitucional y que va encaminada a proteger la libertad individual o patrimonial de las personas cuando han sido desconocidas o atropelladas por una autoridad, cualquiera que sea su índole, que actúa fuera de sus atribuciones legales o excediéndose en ellas, generalmente vulnerando las garantías establecidas en la constitución o los derechos que ella protege.

Ha sido objeto de amplia discusión en doctrina si la petición de amparo constituye un recurso, un juicio o una acción, si bien parece prevalecer este último sentido, por no haber previa resolución contradictoria.

Respecto de ante quien se debe ejercitar esa acción, las legislaciones, o las costumbres, no son unánimes, pero cabe afirmar que por lo general se hace ante la autoridad judicial y sin apertura de juicio contradictorio, porque lo que interesa es el rápido restablecimiento del derecho conculcado. Por eso, precisamente, es de esencia de esta acción, como de la *habeas corpus*, que se puede promover ante cualquier juez o tribunal sin distinción de jurisdicciones, y que pueda ser iniciada por quien necesita ser amparado o por cualquier persona en su nombre, desconocidos esos principios el amparo carece de eficacia. De ahí que el Poder Ejecutivo, en sus varios órganos, contra cuyas autoridades de diverso grado se interpone casi siempre la acción comentada, tenga la tendencia de dificultar su ejercicio.

(Lobato, 1982, P.289) Conforme a la doctrina jurídica mexicana, el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución política del país. El juicio de amparo se clasifica en directo e indirecto y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.



#### **1.4.4 Inconstitucionalidad en materia tributaria**

Según el Artículo 266 de la Constitución Política de la República, puede realizarse inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.

Según el Artículo 267 de la Constitución Política de la República, puede realizarse de las leyes de carácter general, cuando las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.



## CAPÍTULO II



### 2.1 Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas

Derivado que los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas son los que se encuentran afectados con la forma en que está actualmente establecido el pago anticipado del impuesto sobre la renta, en este capítulo se incluyen las generalidades de dicho régimen.

Iniciando con los antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la renta Decreto 26-92, según los considerandos esta ley fue emitida para mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva, entro en vigencia el 01 de julio de 1,997 y estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. El 05 de marzo de 2012, salió publicado en el Diario Oficial el decreto 10-2012 Ley de Actualización tributaria, el 20 de diciembre de 2013, tuvo modificaciones con el decreto 19-2013, sin embargo el Libro I Ley del Impuesto Sobre la Renta, entró en vigencia el 01 de enero de 2013, el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas se encuentra incluido en el capítulo IV del artículo 14 al 42.

(Ovando, 2015, P. 23) Este impuesto se venía planteando desde la revolución de 1944, sin embargo, no fue sino hasta en agosto 1958 que el Banco Mundial en su estudio de la situación económica de Guatemala, dentro de otras recomendaciones, como la de reducir el gasto público, recomendó la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A finales de 1959, el Ejecutivo envió al Congreso el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre la renta, que sirviera para paliar la crisis que el Estado soportaba, que amenazaba con dejar inactivo parte del aparato estatal.

El Cacif, como suele suceder cuando se trata de impuestos, lo adversaba argumentado que su oposición a dicho proyecto se basaba en que los sectores de la

economía privada adversaban el sistema contributivo sucesivo en un país no capitalizado porque ello tiende a destruir y el incentivo a obtener más utilidades. Bajo esta premisa se reunió con el Legislativo para revisar el proyecto y hacerle enmiendas.



En este marco de contradicciones, el Legislativo promulgó el Decreto 1559 Ley del Impuesto sobre la renta, cuyo texto entró en vigencia el 01 de julio de 1963.

La escala impositiva era progresiva desde el 5% para rentas imponibles de Q1,000.00 o más, hasta el 37% para rentas imponibles de Q500mil en adelante.

Hizo su aparición en Guatemala en noviembre de 1962, aunque su aplicación se dio el 01 de julio de 1963 con el régimen de Ydigoras Fuentes.

(Ovando, 2015, P.25) El decreto 26-92 del Congreso de la República y todas sus reformas fue derogado por el decreto 10-2012 del Congreso de la República, denominado “Ley de actualización tributaria”, reformado por el decreto 19-2013 del Congreso de la República, que a su vez derogó el decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la renta y reformó otras leyes impositivas. A criterio del autor la reforma fue necesaria y saludable debido a las innumerables reformas que la otra había tenido, aunque lo correcto hubiera sido un decreto aparte.

## **2.2 Exposición de motivos iniciativa 4447 Ley de Actualización Tributaria**

El Gobierno de Guatemala para tratar de contrarrestar la crisis económica internacional, adoptó una serie de medidas de política contra cíclica, destinadas a promover el crecimiento económico y los niveles de empleo y sobre todo para tratar de compensar los niveles de pobreza del país. Como consecuencia, el déficit fiscal que durante el período 2000-2008 registró un promedio de 1.7% del PIB, alcanzó un valor máximo de 3.3% en 2010 y 2.9% en 2011.



Dicho déficit fue financiado con un incremento de la deuda pública contratada, que para finales de 2011 representará 24.9% del PIB, indicador que aun cuando está por debajo de los límites sugeridos por los Organismos Internacionales, su representación para su servicio la utilización de un 18.2% de los ingresos totales percibidos por el Gobierno en dicho ejercicio fiscal.

Alrededor del 30% del presupuesto general de gastos del Estado tiene destinos específicos (IVA-PAZ, Asignaciones Constitucionales, Leyes Específicas, etc.), 19% del presupuesto se destina a las remuneraciones de los empleados públicos, 18% a pagar el servicio de la deuda pública, 10% al sostenimiento de entidades descentralizadas y 6% a atender a las clases pasivas del Estado. En este marco, los ajustes por el lado del gasto, si bien necesarios, son insuficientes para financiar las crecientes demandas de recursos para el Estado en programas nuevos y fortalecimiento de la inversión pública.

Derivado de lo anterior, ha resultado indispensable actualizar el sistema tributario, para el efecto, el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal propuso ante la Comisión Nacional de los Acuerdos de Paz en abril de 2008, una serie de acciones orientadas a materializar los principios y compromisos del Pacto Fiscal, de manera que fueran una guía para la definición de la Política Fiscal, entre ellas, la actual iniciativa considera: una reforma integral del Impuesto Sobre la Renta.

De acuerdo a las estadísticas incluidas en la página de la Superintendencia de Administración Tributaria en el año 2013, se tuvo un incremento en la tributación en el rubro del impuesto sobre la renta por lo anterior se concluye que la aplicación de la Ley de actualización tributaria cumplió con la exposición de los motivos indicados en su iniciativa.



## 2.3 Concepto de renta

Según la Ley de actualización tributaria son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta

(Ovando, 2015, P.24) Es el valor monetario del aumento neto de la capacidad de consumo de un individuo durante un periodo de tiempo. El valor de los ingresos y gastos de cualquier persona sea individual o jurídica, cuya fuente pueda estar en los ingresos provenientes del trabajo o de cualquier actividad profesional o empresarial, en un periodo determinado, por lo general computable, en nuestro caso, durante un año que inicia el 01 de enero y termina el 31 de diciembre.

Los impuestos en Guatemala son territoriales, pagara impuesto sobre la renta quienes obtengan renta dentro del territorio nacional.

Según el libro I de la Ley de actualización tributaria, entre otras, se incluyen las rentas provenientes de:

**2.3.1** La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala. (Ossorio, 1978, P.780) Producción acto de producir producto. Acto manera o forma de concretarse algo. El conjunto de los productos agrícolas o industriales. El proceso de transformación de las materias primas.

Cuando tiene una fábrica y diferentes procesos en donde va transformando una materia prima como por ejemplo una empresa que haga prendas de vestir tiene varios insumos como tela, hilo, botones, zíper corta los moldes, los confecciona y al final produce una prenda de vestir, todo eso tiene un proceso y un costo de producción.

(Caballenas, 1993, P. 354) Venta es la enajenación de una cosa por precio o signo que lo represente.



La venta es más simple, comprar un producto termina y revenderlo, si puede llevar inmerso otros costos como transporte, empaque, pero no se transforma el producto inicial únicamente se traslada al consumidor final.

(Ossorio, 1978, P.178) Comercialización es el proceso necesario para mover los bienes en el espacio y en el tiempo, del productor al consumidor.

En comercio podemos mencionar a los supermercados en donde están involucrados varios proveedores que ofrecen su producto para el consumidor, pero no son marcas propias el supermercado solo se encarga de comercializarlo.

**2.3.2** La exportación de bienes, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.

(Caballenas, 1993, P.142) Exportación envío de mercaderías o productos del país propio, o del que se mencione, a otro distinto.

Cuando una empresa produce un producto en Guatemala y lo vende a un cliente del exterior, tendrá que llenar los requisitos para la exportación del mismo, según la revista data export en los meses de enero y febrero 2018, las exportaciones sumaron USD\$1 mil 825.7 millones los principales productos de exportación vestuario, azúcar, banano, cardamomo, es importante indicar que en 2017 Guatemala rompió record de exportaciones.

**2.3.3** La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala. (Ossorio, 1978, P.889) Acto y efecto de servir, tiempo dedicado a un cargo o profesión, contraprestación cobrada en dinero.



Según el artículo 2 numeral 4) para que sea una exportación de servicios tiene que haberse prestado a un cliente del exterior, que sean usados en el exterior y que exista un pago por medio de divisas conforme a la legislación cambiaria vigente.

Hay empresas que se dedican a prestar servicios de publicidad, servicios profesionales, si el servicio es usado en el exterior se puede considerar una exportación de servicios.

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

(Caballenas, 1993, P.340) Traslado, conducción de personas o cosas entre dos lugares. Arrebató. Enajenación mental. Rapto de ira o cólera. Buque dedicado especialmente a llevar mercaderías de un puerto a otro o a varios. Organización y medios de locomoción con que una nación o ciudad cuenta. Contrato de transporte. Gastos del mismo, en el presupuesto familiar sobre todo.

(Ossorio, 1978, P. 961) Transporte aéreo la conducción de las personas o cosas por medio de una aeronave. Se inspira, por analogía entre naves e aeronaves. Como su nombre lo indica corresponde al traslado que se hace en vehículos aéreos como lo son los aviones, helicópteros, avionetas.

Transporte en general es trasladar algo de un lugar a otro, utilizando algún tipo de maquinaria o algún vehículo, sin embargo existen diferentes tipos de transporte, los cuales se listan a continuación:

(Ossorio, 1978, P.961) Transporte marítimo es el que se efectúa en los buques o barcos de toda clase, que ofrece dos modalidades el de personas y el de bienes. Como su nombre lo indica corresponde al traslado que se hace en el mar, como los barcos, buques, lanchas, moto.



En el transporte terrestre hay liviano, pesado, comercial y de turismo, autobuses, camiones, furgones, remolques, tractor, motocicleta, bicicleta, vehículo de tracción animal, etc.

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

(Ossorio, 1978, P.889) Medio de publicidad genéricamente, cualquier elemento, artificio, recurso o procedimiento para dar a conocer algo con bastante eficacia, medida por el número de los que llegan a conocerlo y en los cuales ejerce algún influjo, sea de convicción ideológica, de creencia como realidad o exactitud, para adquirir un producto. Empresas de telefonía, cable, periódico y cualquier medio de comunicaciones.

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

(Ossorio, 1978, P.889) Asesor en sentido general quien asesora, el letrado que aconseja o ilustra por medio de su dictamen a quien lo requiere. Análoga función de los abogados con relación a sus clientes, para orientarlos en cuanto a sus derechos y obligaciones y acerca de la conducción judicial o extrajudicial de asuntos contenciosos o no en la esfera jurídica.

Los abogados, auditores, ingenieros, que presten sus servicios de forma independiente en el territorio nacional o en el extranjero debiendo tributar sobre esos ingresos.



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

(Ossorio, 1978, P.380) Espectáculo Público que ha suscrito gran interés, por profesionales que acaparan cierta cantidad de entradas.

Las empresas que realicen eventos como por ejemplo; Una persona que presta servicios de forma personal (artista) que generen ingresos en ambos casos deben de tributar.

**2.3.8** La producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier forma de negociación en el país, de películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección.

**2.3.9** Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes.

(Caballenas, 1993, P.324) Subsidio, socorro, ayuda. Cantidad que se entrega con fines benéficos o sociales para subvenir a necesidades o desgracias especiales. Impuesto que grava a la industria y al comercio. Nombre que se da en ocasiones a la indemnización de los asegurados contra el paro forzoso.

Es importante para las personas que reciben subsidios saber que estos se encuentran afectos al pago del impuesto sobre la renta.



**2.3.10** Las dietas, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan.

(Caballenas, 1993, P.114) Dieta Honorarios que un juez funcionario público devenga a diario mientras dure la comisión encomendada fuera del punto en que, por su destino, tiene la residencia oficial. En Derecho Político, junta, parlamento o congreso con atribuciones deliberantes acerca de los negocios comunes a una confederación de Estados; como la del antiguo Imperio alemán y las cortes de Polonia, o las asambleas de los cantones suizos.

Las dietas más comunes son las que se les pagan a los miembros de consejos municipales, alcaldes, etc.

(Ossorio, 1978, P.330) Comisión la remuneración que percibe el comisionista por la gestión que realiza y que suele consistir en un porcentaje del importe de los negocios que termina.

Este concepto es más común con los empleados que se dedican a las ventas, por lo regular tienen un salario base y el resto puede ser un porcentaje de acuerdo a las metas de ventas que tengan mensualmente, lo cual aunque no es una prestación fija también se encuentra afecta al impuesto sobre la renta.

En nuestro medio existen empresas que les otorgan viáticos a sus vendedores si ellos entregan las facturas correspondientes no forman parte de su renta gravada, sin no entregan los comprobantes estos ingresos que perciben si se encuentran afectos al impuesto sobre la renta.



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

(Ossorio, 1978, P.462) Honorario la retribución que recibe por su trabajo quien ejerce o practica una profesión o arte liberal. Lleva implícito el concepto de una retribución que se da y recibe como honor, dada la jerarquía de quien realiza la tarea específica que debe ser remunerada.

Honorarios de auditores, abogados, ingenieros, arquitectos que deben emitir una factura por no ser asalariados, produciendo una renta gravada al impuesto sobre la renta.

## **2.4 Reglas de costos y gastos deducibles**

Útiles, necesarios, pertinentes, o indispensables para producir o generar la renta gravada para que la empresa pueda generar ingresos y de esta forma pagar un monto mayor de impuesto sobre la renta o para conservar su fuente productora la que le ayuda a la empresa como sus instalaciones y para aquellos obligados a llevar contabilidad completa, estos costos y gastos deben estar debidamente contabilizados.

Podría existir diferencia de criterio entre lo que la empresa considera necesario y que la Administración Tributaria no, como por ejemplo los honorarios de una auditoría externa cuando no es un contribuyente obligado a presentar estados financieros auditados derivado que si tiene o no auditoría vende lo mismo entonces este servicio no le genera renta.



Que se haya retenido y pagado el impuesto, porque es una omisión retenerlo y no enterarlo, si un proveedor entrega una factura la cual tenga la leyenda sujeta a retención menor a dos mil quinientos quetzales (Q2,500.00), excluyendo el impuesto al valor agregado, se encuentra inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos, el contribuyente tiene la obligación de realizar la retención de lo contrario el gasto de esa factura será no deducible.

La retención la debe hacer según los tipos impositivos establecidos en el artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria, según la tabla que se incluye a continuación:

**Cuadro No. 1**  
**Tipo impositivo sujetos a retención**

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Fuente: Ley de actualización tributaria

Sueldos y salarios que figuren en la planilla del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda, según el artículo 2 del acuerdo 1,123 el patrono debe inscribirse si tiene tres o más empleados, es importante indicar que si la empresa es de seguridad y transporte con un empleado tiene la obligación de inscribirse como patrono.

Tener documentos y medios de respaldo los cuales se detallan a continuación:



a) Factura o factura de pequeño contribuyente

(Ossorio, 1978, P.402) Nota de contabilidad en la que se indica el detalle de las mercaderías entregadas, así como los trabajos ejecutados, con indicación de los precios de aquellas o de estos. El documento además de sus fines de contabilidad, es entregado a quien ha de pagar las mercaderías o de los trabajos, como justificación de su costo.

Es importante indicar que, la factura de pequeño contribuyente no genera impuesto al valor agregado.

b) Factura del exterior

Factura o comprobante emitido en cualquier país y moneda.

Las empresas que importan o exportan a otros países pagan fletes en el exterior, dependiendo de qué país sean pueden emitir una comercial Invoice en dólares, euros o cualquier otra moneda, también en algunos casos si los empleados viajan al exterior les pueden dar un comprobante.

Es importante indicar que en estos casos, existe la obligación de realizar retención no residente, según los tipos impositivos establecidos en el artículo 104 de la Ley de Actualización Tributaria, son los siguientes:

- 5% actividades de transporte internacional de carga y pasajeros, prima de seguros, telefonía, energía eléctrica, dividendos.
- 3% suministro de noticias internacionales.
- 10% intereses a entidades que no sean bancarias
- 15% sueldos, artistas, regalías, honorarios, asesoría
- 25% a las que no estén establecidas en los incisos anteriores.



c) Escritura pública o contrato protocolizado

(Ossorio, 1978, P.378) Documento extendido ante un notario, escribano público u otro fedatario oficial, con atribuciones legales para dar fe de un acto o contrato jurídico cumplido por el compareciente y actuante o por las partes estipulantes.

Las empresas pueden tener contratos privados con clientes, proveedores y empleados, pero si tienen un contrato para amparar un gasto deducible como por el ejemplo un contrato de arrendamiento este debe ser protocolizado.

d) Factura Especial

Según la Ley del impuesto al valor agregado las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad completa cuando el vendedor de bienes o prestador de servicios no se encuentre inscrito ante la Administración Tributaria o se niegue a entregar factura este debe emitir una factura por cuenta de este. Debiendo retener el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta aplicando el tipo impositivo del régimen opcional simplificado.

**Cuadro No. 2**  
**Tipo impositivo facturas especiales**

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

Fuente: Ley de Actualización Tributaria



e) Planilla de IGSS

Según el artículo 2 del acuerdo 1,123 del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, todo patrono que ocupe tres o más trabajadores, está obligado a inscribirse en el régimen del seguro social, debiendo descontar a sus trabajadores el 4.83% y debiendo pagar por medio de una planilla la cuota laboral indicada y la cuota patronal del 10.67%, es importante indicar que en esa planilla también se paga el 1% de Impuesto al Instituto de recreación de los trabajadores y el 1% al Instituto técnico de capacitación y productividad.

f) Declaraciones Aduaneras

(Ossorio, 1978, P.260) Declaración presentada ante una autoridad aduanera respecto de una operación sujeta a dicha autoridad

Cuando una persona importa cualquier tipo de producto ya sea para la venta, activo fijo, maquinaria, debe llenar esta declaración incluyendo una partida arancelaria, debiendo pagar el impuesto derecho arancelario de importación y el impuesto al valor agregado, flete, seguro, cuyo gasto puede ser incluido en su contabilidad con este documento, existen diferentes regímenes algunos que se encuentran exentos como las maquilas dedicadas al rubro de textiles.

g) Nota de Débito Instituciones Superintendencia de Bancos

Por el pago de intereses grabados en el estado de cuenta bancario, los bancos emiten una retención la cual se registra en el gasto, es por esto que el legislador dejó indicado que el gasto se puede respaldar con dicho documento.

Cuando una persona tiene un préstamo también le emiten un comprobante el cual incluye gasto de intereses, gastos administrativos, comisiones bancarias las cuales el contribuyente puede contabilizar como un gasto deducible.



h) Otro Documento Autorizado por la Administración Tributaria.

Como por el ejemplo la nota de abono es utilizada por los contribuyentes para diferencias de las notas de crédito que no pueden ser restadas del impuesto al valor agregado derivado que afectan a facturas de más de dos meses.

## 2.5 Costos y gastos deducibles

Derivado que, existen límites de deducibilidad que toman como base un porcentaje de la renta bruta, es importante incluir el concepto incluido en el artículo 21 la Ley de Actualización Tributaria. Así mismo constituye renta bruta los ingresos de toda naturaleza provenientes de ganancias cambiarias en compraventa de moneda extranjera y las originadas de revaluaciones, reexpresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad. También constituyen renta bruta los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, en el monto de la indemnización que supere el valor en libro de los activos.

**Cuadro No. 3**  
**Ejemplo determinación de renta bruta**

<b>DETERMINACIÓN DE RENTA BRUTA</b>	<b>Monto en Q</b>
Servicios	700,000.00
Ventas	500,000.00
Ganancia en venta de activos	30,000.00
<b>RENDA BRUTA</b>	<b><u>1,230,000.00</u></b>

Fuente: Propia



- Sueldos y salarios: socios, cónyuges o parientes, límite 10% de renta bruta, entonces si dentro de la empresa se encuentra en relación de dependencia un socio, en el ejemplo si el 10% corresponde 123mil si un socio gana 12 mil mensuales son 144 mil, entonces 21 mil sería un gasto no deducible.
- Aguinaldo creado por medio del Decreto 76-78 y bonificación anual, más conocida como bono 14 creada bajo el Decreto 42-92: 100% salario mensual, existe intercambio de información con el instituto guatemalteco de seguridad social, si la empresa tiene una bonificación mayor a Q250.00 la base legal de esta bonificación es el Decreto 78-89, y se crea para estimular y aumentar la productividad y eficiencia del trabajador y su política es pagarle a sus empleados el aguinaldo y el bono por el total devengado, únicamente puede colocar como gasto deducible el valor que este incluido en la planilla de igss.
- Seguros de vida: que no tengan retorno, por lo regular seguro de vida porque no es el beneficiario el que recibe la indemnización.
- Mejoras propiedades arrendadas: durante el plazo del contrato, con este punto las empresas deben tener el cuidado de enviarlo al gasto durante el plazo del contrato, si al finalizar el contrato todavía le queda un saldo por amortizar este sería un gasto no deducible.
- Pérdida de bienes, por extravió, rotura, daño, evaporación descomposición o destrucción, en caso de delitos en contra del patrimonio deben tener denuncia, cuando la mercadería se encuentre asegurada la indemnización que se reciba se deberá ingresar como ingreso gravado y la perdida como gasto deducible.
- Cuentas incobrables: para las cuales se justifique tal calificación, que se originen.



Exclusivamente de operaciones del giro habitual del negocio y únicamente por operaciones realizadas con sus clientes, sin incluir créditos fiscales o préstamos a funcionarios y empleados. La calidad de cuentas incobrables.

Cuando corresponda, deberá demostrarse por medio de la presentación de los documentos o registros generados por el sistema de gestión de cobranza administrativa, que acredite los requerimientos de cobro hechos, o de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente, antes que opere la prescripción de la deuda o que la misma sea calificada de incobrable. Para los créditos o cuentas por cobrar que tengan garantía hipotecaria o prendaria, únicamente se considerarán como gastos deducibles los valores residuales pendientes de cobro, luego de la liquidación de la garantía.

- Donaciones: 5% renta bruta o un máximo de Q500,000.00, la entidad que la reciba debe tener solvencia fiscal, por ejemplo si una empresa hubiera otorgado durante el periodo una donación de 550 mil y tuviera una renta bruta de 11 millones el 5% serian 550 mil, si solo existiera la condición del 5% sobre la renta bruta podría incluir el total como gasto deducible, sin embargo en este caso excede la segunda condición por lo tanto 50 mil corresponde a un gasto no deducible.
- Honorarios del exterior: 5% renta bruta.
- Viáticos: 3% de renta bruta, cuando sean al exterior tiene que tener documento de entrada y salida de Guatemala, la actividad en que se participó y el boleto de transporte.

Según el reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que establece el impuesto sobre la renta, para que se pueda realizar la deducción de viáticos en el caso del exterior deberán adjuntar.



- a) Copia del pasaporte u otro documento que acredite su movimiento migratorio.
- b) Documentos donde conste el motivo de su viaje
- c) Boletos del medio de transporte utilizado

Documento de pago de viáticos correspondientes.

- Publicidad: medios masivos prensa, radio, televisión, vallas, las cuales deben de tener la documentación de soporte para poder ser comprobadas, si la empresa hace volantes, trifoliales, lapiceros, carpetas, entre otras cosas no incluidas en la actual legislación no correspondería un gasto deducible, lo cual es cuestionable porque estas impresiones son para que la empresa genere renta.
- Pérdida cambiaria: originadas por la compraventa de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la superintendencia de bancos, para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. serán deducibles también las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, reexpresiones o remediciones de cuentas por pagar o cuentas por cobrar expresadas en moneda extranjera, originadas de operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas, siempre y cuando no haya utilizado la deducción en la compraventa de moneda extranjera y se documente el origen de la misma, utilizando en la remedición del tipo de cambio de referencia publicado por el banco de Guatemala; debiendo el contribuyente registrar mensualmente en la contabilidad una cuenta de pérdida cambiaria y una cuenta de producto o ganancia cambiaria, para reflejar esta operación contable, estableciendo el efecto neto de estas operaciones al final de cada mes y al final del período de liquidación definitiva anual.

## 2.6 Costos y gastos no deducibles

Los costos y gastos se encuentran establecidos en el artículo 23 de la Ley de Actualización tributaria, que los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades no podrán deducir de su renta bruta los siguientes:

- Los que no hayan tenido origen en el negocio
- Gastos financieros por inversiones hipotecarias o bonos del tesoro
- Cuando no se haya cumplido con hacer la retención Según el Artículo 35 del reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que establece el impuesto sobre la renta, no están obligados a practicar retención por un monto menor a Q2,500.00 excluyendo el IVA, Lo que significa que la facturas debe tener un monto de Q. 2,800.00.
- Los no respaldados con documentación legal correspondiente, en el numeral 2.2 se incluyen cuáles son estos documentos: factura, factura de pequeño contribuyente, escritura pública, notas de débito del banco, planillas de IGSS, declaraciones aduaneras, facturas especiales y otros documentos autorizados por la Administración Tributaria.
- Los que no correspondan al período fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre de cada año.
- Los sueldos que no sean acreditados con planilla del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
- No respaldados con factura, Declaración Aduanera, o factura del exterior.
- Bonificación de utilidades otorgadas a miembros del consejo o gerentes.
- Dividendos a socios: estos se rebajan de las cuentas que están en el capital utilidades de periodos anteriores.
- Efectivo o bienes consumidos por propietario o familiares
- Gastos Financieros cuando estén bajo el método de lo percibido.
- Adquisición o mantenimiento de inversiones de recreo personal
- Mejoras permanentes a inmuebles, deberán registrarse como activo fijo





- Seguro que genere reintegro se considera salvo prueba en contrario el 50% de depreciación cuando el bien se utilice en el ejercicio profesional y de forma particular.
- Depreciación de Inmueble que exceda al valor que conste en catastro

Cuando uno adquiere una propiedad esta incrementa su valor, algunas empresas realizan una revaluación o incluyen nuevas construcciones contablemente, sin embargo, no realizan una actualización en la municipalidad porque esto implicaría un pago mayor de impuesto único sobre inmuebles, por lo cual solo pueden incluir como gasto el valor que tengan inscritos en catastro.

En algunas ocasiones el contribuyente evalúa el costo beneficio de realizar la actualización del valor del inmueble para poder incluirla como gasto deducible del impuesto sobre la renta y pagar menos impuesto al final del periodo.

Adicional cuando tengan rentas exentas y no afectas, según el reglamento del libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que establece el impuesto sobre la renta, deben realizar un prorrateo de los costos y gastos los cuales deben tener una cuenta contable separada, si por alguna razón el contribuyente no hace la separación la Administración Tributaria lo hará de oficio, aplicando el porcentaje a todos los gastos, lo cual podría dar una diferencia en el impuesto determinado.



**Cuadro No. 4**  
**Prorrateo de costos y gastos**

Estado de resultados		ingresos	gravados	exentos	no afectos	capital
Ingresos	100,000.00	participacio	51%	26%	13%	10%
(+) Ingresos exentos	50,000.00	n				
(+) Ingresos no afectos	25,000.00	Costos y	gravados	exentos	no afectos	capital
(+) Rentas de Capital	20,000.00	Gastos				
Total de ingresos	195,000.00	Costos	50,000.00			
Costos de operación	50,000.00	(Directo)				
Gastos Administrativos	25,000.00	Gastos	12,820.51	6,410.26	3,205.13	2,564.10
Utilidad	120,000.00	(indirectos)				

Fuente: Propia

## 2.7 Tipo impositivo

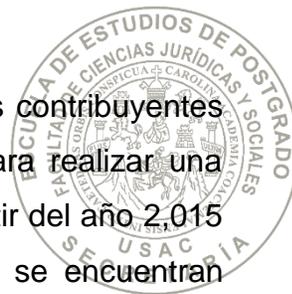
Se encuentra establecido en el artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria, es importante indicar que en el artículo 172 transitorio quedo establecida la reducción gradual del tipo impositivo en la forma que se observa en el cuadro siguiente:

**Cuadro No. 5**  
**Reducción gradual del tipo impositivo**

AÑO	PORCENTAJE
2013	31%
2014	28%
2015	25%

Fuente: Ley de Actualización Tributaria

Se puede suponer que, se hizo un cambio gradual para que los contribuyentes no sintieran el cambio de una forma arrebatada y tuvieran tiempo para realizar una planificación fiscal, como se puede observar en el cuadro anterior a partir del año 2015 el porcentaje sobre la renta imponible es el 25%, el porcentaje que se encuentran tributando en el periodo 2018.



## **2.8 Otras obligaciones**

Según el artículo 42 de la Ley de actualización tributaria, los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas deben cumplir con las obligaciones siguientes:

1. Consignar en sus facturas de forma preimpresa la leyenda: “Sujeto a pagos trimestrales”, esto para que las personas que la reciban sepan que no deben hacerle retención.
2. Efectuar retenciones, esta es una obligación solidaria y le corresponde a todos los contribuyentes debiendo retener y enterar el impuesto correspondiente a la Administración Tributaria, es importante indicar que la Administración Tributaria tiene la herramienta reten ISR para que los contribuyentes la descarguen y utilicen al realizar las retenciones indicadas.
3. Elaborar inventario al 31 de diciembre y enviar el reporte de existencias el 30 de junio y 31 de diciembre de cada año, en los meses de enero y julio, en la ley anterior solo estaba la obligación de hacer inventario al final del periodo, sin embargo, no obligaba a enviarlo, la Administración Tributaria tiene disponible en su portal la herramienta utilizada para este efecto.
4. Llevar contabilidad completa establecida en el artículo 368 del código de comercio.



- Inventario: es el resumen de los derechos y obligaciones cuantificables de la empresa.
- Diario: asientos contables
- Mayor: registro resumido de los movimientos contables
- Estados Financieros: Balance de situación, Estado de resultados y Estado de cambios en el patrimonio.

Y los libros establecidos en las leyes específicas como el libro de compras establecido en el artículo 37 Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyos requisitos se encuentran establecidos en el artículo 38 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual debe llevar:

- a) Serie, número y fecha de las facturas, facturas de pequeño contribuyente, notas de crédito, declaración aduanera de importación, escrituras públicas o facturas especiales, que respalden las adquisiciones de bienes y servicios.
- b) Número de Identificación Tributaria y nombre completo del vendedor o prestador del servicio. En caso de facturas especiales si el vendedor no tuviere Número de Identificación Tributaria, se consignará el número del documento de identificación personal.
- c) Precio neto (sin incluir el impuesto), conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.
- d) Impuesto al Valor Agregado (crédito fiscal) conforme a la separación efectuada de las compras e importaciones de bienes y de la adquisición de los servicios de acuerdo a cada una de las actividades de ventas realizadas.



Y el libro de ventas establecido en el artículo 39 del reglamento de la ley indicada, el libro de ventas debe llevar:

- a) Serie, número y fecha de la factura, facturas de pequeño contribuyente, nota de débito, facturas especiales o escritura pública que respalden las ventas efectuadas y los servicios prestados.
- b) Número de Identificación Tributaria y nombre completo del comprador.
- c) Valor total de las exportaciones y de las ventas exentas.
- d) Precio neto, sin incluir el impuesto, de las ventas de bienes y de los servicios prestados. En el caso de pequeños contribuyentes, el precio neto es equivalente al monto total de la factura.
- e) Impuesto al Valor Agregado, débito fiscal, correspondiente a las ventas y las prestaciones de servicios, excepto en el caso de los pequeños contribuyentes conforme lo establecido en el numeral anterior.

Los contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas también cumplen con el Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92 con una tasa impositiva del 12% sobre la venta de bienes, prestación de servicios, importación de bienes.

Esta ley del impuesto al valor agregado tuvo reformas en el Decreto 4-2012, dentro de las principales reformas se encuentra lo siguiente:

- La incorporación de factura electrónica dentro de los documentos obligatorios.
- La incorporación del capítulo V separación del régimen de pequeño contribuyente.
- Le dio la facultad a los exportadores de productos agropecuarios y artesanales de emitir factura especial por la compra de insumos, cuyo impuesto lo pueden compensar como débito y crédito.
- Los vendedores de vehículos pueden dar aviso del traslado del bien después de 30 días si el comprador no lo ha realizado.



- Obligación a los contribuyentes calificados como especiales de presentar de forma electrónica el detalle de compras y ventas cada seis meses.

Posteriormente tuvo reformas en el Decreto 10-2012, dentro de las principales reformas se encuentra lo siguiente:

- La venta de un bien inmueble se encuentra afecta únicamente la primera vez.
- Los centros educativos se encuentran exentos del impuesto únicamente por matrícula de inscripción, colegiaturas y derecho de examen.
- La Administración Tributaria publicará la tabla de valores imposables a pagar en la compra de vehículos.
- Para la primera venta de inmueble, la base del impuesto será el valor mayor entre la factura, escritura pública o matrícula fiscal.

Cumplir lo que indica el artículo 20 de la Ley disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria decreto 20-2006, establece que para que sean deducibles los costos y gastos que se realicen mayores a treinta mil quetzales (Q.30,000.00), a un mismo proveedor en un mes calendario se debe de tener constancia de pago por cualquier medio que establezca el sistema bancario, que individualice al beneficiario, distinto al efectivo.

## **2.9 Reglamento impuesto sobre la renta**

Salió publicado en el diario oficial el 13 de mayo de 2013, con el acuerdo gubernativo 213-2013 posee 91 artículos.

Los Contribuyentes inscritos en el Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta los costos y gastos totales, así como las rentas exentas.



A la diferencia así determinada, debe sumar los costos y gastos de rentas exentas y los no deducibles de conformidad con la ley.

Deberá mantener a disposición de la Administración Tributaria la conciliación entre sus registros contables y la declaración anual.

## **2.10 Impuesto de Solidaridad decreto 73-2008**

Se establece un Impuesto de Solidaridad a cargo de personas individuales y jurídicas y otras formas de organización empresarial, este impuesto tiene las mismas características del IEMA u IETAAP, algunas personas consideran que este impuesto debió dejar de existir derivado que en sus considerandos indica que dejara de existir en tanto se promulgue una ley de modernización del impuesto sobre la renta lo cual se dio con el decreto 10-2012.

Cabe indicar que, como estos considerandos no tienen fuerza de ley y los contribuyentes no han realizado una solicitud para que el congreso derogue dicho impuesto, actualmente se sigue pagando.

### **2.10.1 ¿Quiénes son sujetos pasivos del impuesto?**

Personas individuales y jurídicas, fideicomisos, sociedades Irregulares, sociedades de Hecho, copropiedades, comunidades de bienes, patrimonios hereditarios indivisos.

### **2.10.2 Activo neto**

Según la Ley del impuesto de solidaridad es el resultado de restar al activo total las depreciaciones según los porcentajes indicados en la Ley de Actualización tributaria



1. Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras, cinco por ciento (5%).

Es importante indicar que no incluye el valor del terreno, por lo tanto podemos concluir que el terreno no se deprecia, si la empresa tiene registrado el inmueble el 30% corresponde al terreno y el 70% corresponde al edificio.

2. Árboles, arbustos, frutales y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, incluidos los gastos capitalizables para formar las plantaciones, quince por ciento (15%).

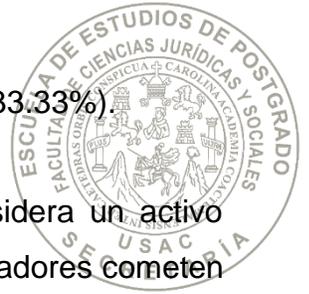
Esto es utilizado principalmente en las empresas que venden productos agrícolas como aguacates, naranjas, manzanas, los arboles pueden durar años y llegan a una edad en donde ya no son productivos es decir se van depreciando con forme los años.

3. Instalaciones no adheridas a los inmuebles, mobiliario y equipo de oficina, buques - tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre, veinte por ciento (20%).

Podemos mencionar como por ejemplo los escritorios, sillas, mesas, archivadores utilizados en las oficinas donde generan renta.

4. Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semirremolques, contenedores y material rodante de todo tipo, excluido el ferroviario, veinte por ciento (20%).

Cabe mencionar que, los vehículos utilizados por los dueños si los utilizan tanto para las actividades de la empresa como para actividades personales, la ley establece que si el contribuyente no puede determinar qué porcentaje utiliza en cada actividad puede distribuirlo en un 50%, lo mismo para los empleados o gerentes que también utilicen su vehículo para actividades que no le generen renta a la empresa.



5. Equipo de computación, treinta y tres punto treinta y tres por ciento (33.33%).

En este rubro es importante recordar que un software se considera un activo intangible el cual tiene que ser amortizado por cinco años, algunos contadores cometen el error de incluirlo y depreciarlo por el porcentaje de equipo de computación lo cual es incorrecto.

6. Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, cubiertos y similares, veinticinco por ciento (25%).

7. Reproductores de raza, machos y hembras, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común, veinticinco por ciento (25%).

Las empresas ganaderas que explotan a los animales llegan a una edad en donde ya no son productivos es decir se van depreciando con forme los años.

8. Para los bienes muebles no indicados en los incisos anteriores, diez por ciento (10%).

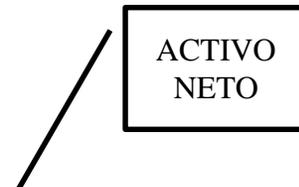
Amortizaciones como por ejemplo: Los gastos de organización debidamente comprobados, los cuales se amortizan mediante cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales, a partir del primer período de liquidación en que se facturen ventas o servicios, los activos intangibles, gastos de explotación de actividades mineras también es por cinco años.

Y la reserva para cuentas incobrables (3%) del giro habitual del impuesto sobre la renta, y el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro para los cuales deben tener una resolución de la Administración Tributaria, según el balance general de apertura vigente en el trimestre.



**Cuadro No. 6**  
**Determinación de activo neto**

Activo		
<b>Activo No Corriente</b>		<b>355,340.00</b>
Propiedad Planta y Equipo		355,340.00
Mobiliario y Equipo	220,000.00	
(-) Depreciación Acum	(88,000.00)	
Equipo de Computación	100,000.00	
(-) Depreciación Acum	(66,660.00)	
Activo Intangible	200,000.00	
(-)Amortización Acum	(40,000.00)	
Gastos de Organización	50,000.00	
(-)Amortización Acum	(20,000.00)	
<b>Total Activo Corriente</b>		<b>535,000.00</b>
Banco Industrial Q	50,000.00	
Cuentas por Cobrar	500,000.00	
(-) Estimación cuentas Inc.	(15,000.00)	
<b>Total Activo</b>		<b>890,340.00</b>



Fuente: Propia

Es importante indicar que, el formulario tiene primero la casilla activo total en este caso sería Q1,120.000.00, y en casillas separadas las depreciaciones, amortizaciones y estimación cuentas incobrables, para determinar el activo neto, algunos contadores ingresan el total de activo reflejado en el balance, en este caso la determinación del impuesto sería incorrecta.



### 2.10.3 Créditos fiscales pendientes de reintegro

Según la Ley del impuesto de solidaridad, los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos exigibles por resolución y que consten en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentra en curso.

### 2.10.4 Ingresos brutos

Según la Ley del impuesto de solidaridad, es el conjunto total de rentas brutas percibidas o devengadas de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo las ventas de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo, durante el período de liquidación definitiva anual del ISR inmediato anterior.

**Cuadro No. 7**  
**Determinación de ingresos**

Servicios		750,000.00
Ventas		500,000.00
Costo de ventas		400,000.00
Inventario inicial	50,000.00	
Compras	450,000.00	
(-) Inventario final	100,000.00	
Margen bruto		850,000.00
<b><u>Gastos de Operación</u></b>		329,340.00
Sueldos y Salarios	200,000.00	
Bonificación	12,000.00	
Bono 14	10,000.00	
Aguinaldo	10,000.00	

**DETERMINACIÓN DE  
INGRESOS**

Servicios Q750,000.00  
Ventas Q500,000.00  
Ganancia en venta de activos  
Q30,000.00

**Ingresos Brutos  
Q1,280,000.00**



Cuota patronal	25,340.00
Alquiler	60,000.00
Energía Eléctrica	12,000.00
Ganancia en Operación	520,660.00
<b>Ganancia de Capital</b>	
Venta de activo fijo	30,000.00
Utilidad antes del impuesto	550,660.00
Fuente: Propia	

### 2.10.5 Margen bruto

Según la Ley del impuesto de solidaridad, la sumatoria total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

Las empresas que prestan servicios su margen bruto es el 100% porque no tienen costo de ventas, es importante indicar que el formulario ya realiza el cálculo cuando el contribuyente le ingresa los valores de ingresos y costo de ventas.

### 2.10.6 Exenciones

Según la Ley del impuesto de solidaridad están exentos del impuesto:

1. Los organismos del Estado, las municipalidades, entidades descentralizadas o autónomas, como por ejemplo lo ministerios.



2. Las universidades tanto públicas como privadas, centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el Guatemala, como por ejemplo la Universidad de San Carlos.
3. Las empresas afectas se encuentran exentas los primeros cuatro trimestres en que inicien sus operaciones, debiendo presentar el formulario con valor cero, esto es bastante lógico porque este impuesto se determina con los estados financieros del periodo anterior y si es una empresa nueva no va tener esos datos, también es justo porque la empresa es nueva ayudando para su capital de trabajo el estar exonerada en los primeros cuatro trimestres.
4. Las empresas que se encuentren inscritas en la Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila y la Ley de zonas francas durante el plazo que gocen de la exención.
5. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas y que no distribuyan utilidades.
6. Los contribuyentes inscritos en el régimen Opcional simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
7. Los contribuyentes que, a partir de la vigencia del La ley de Impuesto de Solidaridad, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes al segundo año en que resultaron las citadas pérdidas.



Para que se aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular, la mayoría de contribuyentes no optan por esta opción porque deben adjuntar sus estados financieros auditados a más tardar el treinta y uno de marzo del año calendario respectivo. E implica una auditoria por parte de la Administración Tributaria.

### 2.10.7 Determinación del impuesto

Es importante indicar que, cuando se hace la determinación por el activo neto, el contribuyente puede restar el impuesto único sobre inmuebles pagado en el mismo trimestre.

Esta ley fue emitida por el Congreso de la República de Guatemala mediante el Decreto Número 15-98, en el cual se establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República, utilizando la tabla incluida en el artículo 11, el cual establece las escalas y tasas siguientes:

**Cuadro No. 8**  
**Tabla del impuesto único sobre inmuebles**

Valor Inscrito		Impuesto		
Hasta	Q2,000.00			Exento
De	Q2,000.01	A	Q20,000.00	2 por millar
De	Q20,000.01	A	Q70,000.00	6 por millar
De	Q70,000.01	En adelante		9 por millar

Fuente: Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles



**Cuadro No. 9**  
**Determinación del impuesto sobre el Activo Neto**

Activo Total	Q2,175,500.00
(-)Dep. y Amort.Acum.	Q 331,500.00
(-)Reserva Ctas. Incob.	Q 16,327.50
(-)Créditos P. de Reint.	Q_____
(=) Activo Neto	Q1,827,672.50
Q1,827,672.50 ÷ 4 = Q 456,918.13	
Q456,918.13 X 1% = Q4,569.18	
(-)IUSI	Q500.00
<b>Impuesto a pagar</b>	<b><u>Q4.069.18</u></b>
Fuente: Propia	

**Cuadro No. 10**  
**Determinación sobre los ingresos**

Ingresos x servicios	Q75,000.00
Ingresos x ventas	Q1,800,000.00
Venta de activo fijo	<u>Q30,000.00</u>
Ingresos Brutos	<u>Q 1,905,000.00</u> ÷ 4
	= Q476,250.00 X 1%
<b>Impuesto a pagar</b>	<b><u>Q 4,762.50</u></b>
Fuente: Propia	

Según el artículo 7 de la Ley del impuesto de solidaridad, el contribuyente paga sobre la determinación mayor, en este caso sobre los ingresos, es importante indicar que hay una excepción a esta regla, si la determinación mayor es sobre el activo, pero este es cuatro veces mayor que los ingresos, el contribuyente paga sobre los ingresos.



## **Cuadro No. 11**

### **Comparación de activo e ingresos**

Activo Neto Q 2,478,000.00  
Ingresos Brutos Q 500,000.00  
Base de pago = Ingresos Brutos  
Fuente: Propia

En este caso, el activo neto es mayor a los ingresos, sin embargo, como es 4 veces mayor se paga el impuesto sobre la base de los ingresos.

#### **2.10.8 Formas de acreditamiento**

Los contribuyentes pueden optar a lo siguiente:

- a) Impuesto de Solidaridad pagado dentro del plazo acreditarlo al ISR

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no pueda acreditarse durante los 3 años calendarios inmediatos siguientes, será considerado como gasto deducible del ISR en el período en que concluyan los 3 años citados.

La mayoría de contribuyentes optan por esta opción, lo que tienen que tener cuidado es de acreditar el impuesto no acreditado en el año en que concluyan los tres años sino en el año siguiente sería un gasto no deducible.

En el cuadro siguiente se puede observar que el impuesto pagado en el año 2013, se puede acreditar en los años 2014, 2015 y 2016, si tuviera un monto del año 2013 pendiente de acreditar, debe incluirlo como gasto deducible en el periodo 2016.



**Cuadro No. 12**  
**Acreditamiento de ISO A ISR**

<b>AÑO DE PAGO DEL ISO</b>	<b>AÑO DE ACREDITAMIENTO AL ISR</b>	<b>AÑO EN QUE EL REMANENTE DE ISO ES DEDUCIBLE EN EL ISR</b>
2013	2014-2015-2016	2016
2014	2015-2016-2017	2017
2015	2016-2017-2018	2018
2016	2017-2018-2019	2019

Fuente: Ley del Impuesto de Solidaridad

b) ISR acreditarlo al Impuesto de Solidaridad

Esta opción puede cambiarse únicamente con autorización de SAT, la mayoría de contribuyentes no optan por esta opción, derivado el impuesto pagado únicamente se puede acreditar en el mismo año, si queda un excedente se tiene que incluir en el mismo año como gasto deducible.

**Cuadro No. 13**  
**Acreditamiento de ISR A ISO**

<b>AÑO DE PAGO DEL ISR</b>	<b>AÑO DE ACREDITAMIENTO AL ISO</b>
2016	2016
2017	2017
2018	2018
2019	2019

Fuente: Ley del Impuesto de Solidaridad



El problema es el último trimestre pagado en enero de cada año, porque no se tiene un cuarto trimestre de ISR, algunos contribuyentes lo pagan de forma anticipada para poder acreditarlo en la declaración anual, sin embargo, la Administración Tributaria lo podría cuestionar porque no fue pagado en el plazo establecido.

## **2.11 Comparativo del régimen sobre utilidades y opcional simplificado**

Cuando una empresa se inscribe le surge la pregunta de qué régimen le conviene más, algunos profesionales lo podrían clasificar como elusión de impuesto, otros como estrategia o planificación fiscal o financiera, si un contribuyente no va tener muchos gastos y únicamente tiene ingresos profesionales pueda que le convenga más el régimen opcional simplificado, porque es más fácil de calcular, no paga impuesto de solidaridad y tiene menor riesgo de ser fiscalizado, sin embargo, si la empresa va tener costo de producción, costo de ventas o gastos administrativos altos pueda que le convenga más el régimen sobre utilidades, por lo anterior se incluye un ejemplo en el cual podemos ver que si la empresa no tiene muchos costos es mejor el régimen opcional simplificado.

El régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas consiste en aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible (renta bruta – rentas exentas), cuando esta no supere los treinta mil quetzales (Q. 30,000.00).

Cuando la renta imponible sea mayor a treinta mil quetzales (Q.30,000.00), se aplica un importe fijo de mil quinientos quetzales (Q 1,500.00) y al excedente de treinta mil quetzales (Q. 30,000.00) un seis por ciento (6%) para el año 2,013 y un siete por ciento (7%) para el año 2,014 en adelante.

El impuesto es liquidado mensualmente, por medio de declaración jurada, restando las retenciones efectuadas al impuesto determinado, las empresas inscritas en este régimen deben presentar declaración jurada informativa anual.



**Cuadro 14**  
**Comparativo del régimen general y opcional**

(-) Costos y gastos	85,000.00	85,000.00
Utilidad antes del impuesto	15,000.00	15,000.00
Margen de utilidad	15%	15%
Tasa impositiva	25%	5% y 7%
importe fijo		1,500.00
Impuesto determinado	3,750.00	4,900.00
Total ISR a pagar	3,750.00	6,400.00

Fuente: Propia

Al hacer este comparativo, el contribuyente tributaria menos impuesto si estuviera en el régimen sobre utilidades de actividades lucrativas.

**Cuadro 15**  
**Punto de equilibrio de ambos regímenes general y opcional**

Descripción	Utilidades	Opcional
Ingresos brutos	100,000.00	100,000.00
(-) Costos y gastos	74,400.00	74,400.00
Utilidad antes del impuesto	25,600.00	25,600.00
Margen de utilidad	25.60%	25.60%
Tasa impositiva	25%	5% y 7%
importe fijo		1,500.00
Impuesto determinado	6,400.00	4,900.00
Total ISR a pagar	6,400.00	6,400.00

Fuente: Propia

En este segundo caso existe un punto de equilibrio es decir que podría estar en cualquiera de los dos regímenes, es importante indicar que en el régimen sobre utilidades deben considerar que también debe pagar impuesto de solidaridad y en una fiscalización le podrían ajustar algún gasto por no ser deducible, entonces este régimen es más delicado



## CAPÍTULO III

### 3.1 Procedimiento administrativo pago en exceso ISR

Derivado que, los contribuyentes que en su declaración anual tengan un pago en exceso, pueden solicitar la devolución utilizando el procedimiento administrativos establecidos en el Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo, en este capítulo se incluyen los antecedentes, las generalidades y ejemplos de dicho tema.

### 3.2 Acto administrativo

Declaración de la voluntad de la administración que produce efectos jurídicos directos e inmediatos en la esfera jurídico-patrimonial de los particulares administrados.

(Osorio, 1978, P.38) Más propiamente, jurídico-administrativo, son los que realiza la administración pública en su calidad de sujeto de Derecho Público, como manifestación unilateral de su voluntad, por lo cual no entran en ese concepto los ejecutados por aquella en su calidad de persona jurídica sometida a las normas del Derecho Civil.

Clases de acto administrativo: favorables, desfavorables, resoluciones, trámites, en este caso las respuesta que da la Administración Tributaria.

### 3.3 Procedimiento administrativo

(Osorio, 1978, P.776) El que no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial.



Es de aquella que se enmarca en el ámbito de los órganos que titulan las funciones del Poder Ejecutivo. La principal diferencia entre acto y procedimiento es que el procedimiento es la emisión de un acto administrativo.

Méndez Ochoa, citado por (Ávila, 2001, P.13), define el procedimiento administrativo tributario como aquella manifestación externa en función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

(Ávila, 2001, P.13) Serie de datos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación.

(Ovando, 2015, P. 156) Procedimiento, serie de pasos o etapas cuya función es la creación del acto administrativo. Según Maria Rodriguez: “La actividad administrativa se encuentra juridizada, regulada, esto es, debe transitar por cauces formales específicamente regulados como condición de validez. Estos cauces formales configuran el procedimiento administrativo.”

Actividad administrativa con eficacia extrema, que se dirige al examen, preparación y emisión de un acto administrativo o a la conclusión de un convenio jurídico público, incluyendo la emisión del acto administrativo o la conclusión de un convenio.

Proceso: Conjunto de actos y formas que se cumplen ante los órganos del Poder Judicial.



### 3.4 Acto administrativo tributario

Acto administrativo genérico y la especificidad estriba en que este acto emerge de la Administración Tributaria.

(Ovando, 2015, P. 204) Como dijo María José Rodríguez, podemos anotar los requisitos esenciales de acto administrativo:

- La competencia: Deben ser dictados por órganos competentes en materia tributaria.
- La causa: El acto debe sustentarse en circunstancias fácticas
- El objetivo: debe ser cierto, física y jurídicamente posible y debe decidir todas las peticiones formuladas.
- El elemento formal y el debido proceso previos: este requisito es garantista de los derechos establecidos en la Constitución Política y demás leyes tributaria.
- La motivación: El acto debe expresar de modo concreto las razones que inducen a su emisión, consignando los antecedentes de hecho y derechos aplicables.
- La finalidad: está debe ser la que resulte de las normas que otorguen las facultades al órgano que lo dicta.

### 3.5 Derecho Administrativo como derecho de la administración pública

(Parejo, 2012, P.16) El Derecho Administrativo, como rama del derecho positivo y como ciencia, tiene como objeto la administración pública bajo la sencillez y claridad aparentes de esta afirmación se esconde la extrema dificultad de la cuestión que está en la base misma del Derecho Administrativo como ciencia: La definición y delimitación en realidad un conjunto de sujetos.



(Ossorio, 1978, P.297) Es definido por Díez como el complejo de principios y normas de Derecho Público interno que regula la organización y la actividad de la administración pública. Este autor rechaza la opinión de quienes reducen el Derecho Administrativo a la regulación de las relaciones entre la administración pública y los administrados.

Para Villegas Basavilbaso, citado por (Ossorio, 1978, P.297), es un complejo de normas y de principios de Derecho Público interno que regulan las relaciones entre los entes públicos y los particulares o entre aquellos entre sí, para la satisfacción concreta, directa o inmediata de las necesidades colectivas, bajo el orden jurídico estatal.

(Santos, 2012, P.15) La rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado, así como las relaciones de la administración pública con las demás instituciones del estado y con los particulares.

Gabino Fraga, citado por (Santos, 2012, P.15), por una parte incluya el régimen de organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo y por otra comprenda las normas que regulan la actividad del estado, que se realiza en forma de función administrativa.

(Fraga, 2000, P.16) Rama del Derecho Público regula la actividad del estado que se realiza en función administrativa es indispensable saber que consiste en la actividad estatal, formas que utiliza el estado para ejercer su función.

### **3.6 Antecedentes del Derecho Administrativo**

En el año 1889 inicia la función administrativa el Poder Judicial que es el proceso y el Poder Legislativo que es el procedimiento.



La ley de 1889, la primera en Derecho Español y comparado sobre procedimientos administrativos, estableció las bases a las que habrían de adaptarse los reglamentos de procedimiento de cada ministerio.

(Parejo, 2012, P.21) La administración pública es desde luego un fenómeno creado por el hombre, por lo que tiene una naturaleza histórica. Su origen puede situarse en los siglos XVII y XVIII y en las transformaciones políticas inducidas por los movimientos revolucionarios liberales. Un hito esencial lo constituye la Revolución Francesa de 1789.

### **3.7 Clases de procesos administrativos**

#### **3.7.1 Ejecutivos**

Para llevar a cabo físicamente las actividades que resulten de los pasos de planeación y organización, es necesario que el gerente tome medidas que inicien y continúen las acciones requeridas para que los miembros del grupo ejecuten la tarea. Entre las medidas comunes utilizadas por el gerente para poner el grupo en acción está dirigir, desarrollar a los gerentes, instruir, ayudar a los miembros a mejorarse lo mismo que su trabajo mediante su propia creatividad y la compensación a esto se le llama ejecución.

(Monroy, P.52) Se presenta cuando pese a la declaración de certeza y a la condena, el obligado, no cumple las obligaciones declaradas a su cargo o se allane espontáneamente a cumplir las condenas. El proceso de ejecución está dirigido a asegurar la eficacia de las sentencias de condenas.



### **3.7.2 Declaratorios**

Según Carnelutti, citado por (Monroy, P.52), tiene por objeto acertar los estados jurídicos, es decir, establecer la aplicación obligatoria de las normas, para ello sirve admirablemente este interés público que es la certeza del derecho. Este gran maestro italiano llama proceso de mero accertamento aquel por el cual la parte no solicita del juez que reconozca la responsabilidad de su adversario, ni tampoco que lo condene a que modifique una relación jurídica que exista entre él y el adversario sino únicamente que acierte el modo de ser de la relación jurídica.

### **3.8 Características**

(Castillo González citado por Ávila, 2001, P.9) Identifica las características siguientes:

#### **3.8.1 Sencillez**

Es decir que carece de complejidad, se encuentra desprovisto de diligencias enredadas. En materia tributaria, el Código Tributario ha regulado el procedimiento administrativo proveyéndolo de pocos y sencillos actos o etapas, es importante indicar que la ley no obliga al contribuyente a asesorarse de algún profesional por lo cual se puede decir que es sencillo, cualquiera lo pudiera hacer, sin embargo, se recomienda auxiliarse de un abogado y notario y de un auditor para tener los argumentos suficientes para poder ganar un proceso de defensa.

Por esta característica, cualquier persona puede preparar el expediente, aunque algunos profesionales recomiendan que la unión de un Contador Público y Auditor con un abogado es muy buena en este sentido, al decir que en el Código Tributario se encuentran los pasos podemos poner como ejemplo los requisitos de la solicitud inicial numerados en el artículo 122.



### **3.8.2 Rapidez**

Es conducido por la administración con celeridad y prontitud. El procedimiento administrativo tributario debe ser impulsado de oficio, por mandato legal. Sin embargo, la práctica demuestra que la petición de parte resulta de imperiosa necesidad a fin de asegurar el diligenciamiento rápido del procedimiento.

En Guatemala, los procesos de una devolución son lentos, en este caso el autor tal vez se refiere a que la Administración Tributaria tiene plazos para resolver.

### **3.8.3 Informalidad**

Las actuaciones no se encuentran sujetas a exterioridades específicas, ni requieren el auxilio de abogado. Salvo los requisitos taxativamente establecidos por el Código Tributario para la solicitud inicial y resolución que liquida el expediente, la legislación impositiva no ha regulado formalismos especiales para el procedimiento administrativo. Algunas veces la Administración Tributaria ha caído en intentos de adicionar requisitos en el impulso del procedimiento, intentos que pueden considerarse una contravención a esta elemental característica y eventualmente a principios procesales e incluso constitucionales.

Aunque, según la legislación, no se requiera de la asesoría de un abogado, si se recomienda auxiliarse de el para poder cumplir con los pasos establecidos.



### **3.8.4 Iniciación de oficio**

Significa que el procedimiento lo inicia la misma administración por su propio interés, sin descartar que también lo empiece por su iniciativa el interesado. En cuanto a lo tributario, el procedimiento en la mayoría de las veces es iniciado por la Administración Tributaria, a través de la verificación y formulación de ajustes, para luego ser continuado por el contribuyente o afectado.

En el caso específico del pago anticipado, la solicitud de devolución la inicia el interesado, a la Administración Tributaria le conviene más que los contribuyentes no soliciten la devolución.

### **3.8.5 Prueba legal**

Cuanto documento aporte el interesado y cuanta diligencia se lleve a cabo, constituye medio probatorio a favor o en contra de la petición del interesado, siempre que el documento y la diligencia se fundamenten en leyes y reglamentos, de manera que el funcionario y el empleado puedan resolver exclusivamente con base en lo probado. El Código Tributario preceptúa que en las actuaciones ante la Administración Tributaria podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Al no existir una enumeración de pruebas, resulta necesaria la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil en lo referente a la materia.

(Ossorio, 1978, P. 792) Prueba legal: sistema procesal de valoración de las pruebas opuesto al de la libre convicción o al de la sana crítica y según el cual el juez sólo puede considerar acreditado un hecho o una circunstancia cuando los presupuestos prefijados por el legislador han cobrado vida.



### **3.8.6 Escrito**

Todas las etapas del procedimiento de principio a fin han de ser escritas. Expresamente el Código Tributario, establece que la primera solicitud y medios de impugnación deberán presentarse en forma escrita. Existe incluso la prohibición para la Administración Tributaria de denegar cualquier gestión formulada por escrito.

### **3.8.7 Público para los interesados**

El procedimiento es secreto, no en forma absoluta, por cuanto se permite la publicidad del mismo exclusivamente para los interesados. De acuerdo con el Código Tributario, tendrán acceso a las actuaciones administrativas: los contribuyentes, responsables o sus representantes legales acreditados ante la Administración Tributaria, así como los profesionales universitarios que funjan como asesores de éstos. A los primeros se les exigen justificar su identidad, a los segundos, una autorización escrita otorgada por los contribuyentes o responsables y con firma legalizada.

### **3.8.8 Se inicia ante una organización y termina ante otra**

Casi siempre, esta última es la que emite la resolución definitiva. La Administración Tributaria, ente encargado de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, constituye un conjunto de dependencias y departamentos, jerarquizados con atribuciones específicas, ante quienes se desarrolla el procedimiento administrativo.



### **3.8.9 Culmina con una resolución definitiva**

La resolución constituye una forma de tomar la decisión. Esta resolución contiene la voluntad de la organización pública. Esta voluntad se hace efectiva a partir del momento en que se comunica al interesado, mediante la notificación o publicación si fuera el caso. La decisión de la Administración Tributaria sobre los asuntos sometidos a su consideración, se concreta en la resolución final que emite esta y en la que se debe cumplir con los requisitos mínimos establecidos en el Código Tributario.

### **3.8.10 La resolución queda sujeta a impugnación**

Al ocurrir la comunicación de la resolución, la misma queda sujeta a impugnación de parte del interesado o afectado. Es así que, en materia tributaria, se han contemplado los recursos o medios de impugnación (revocatoria, reposición, enmienda de procedimiento y nulidad) a ser promovidos por el contribuyente o afectado según el caso de que se trate y que cuentan con un procedimiento propio.

## **3.9 Sujeto activo**

La administración pública, en este caso la Administración Tributaria.

## **3.10 Sujeto pasivo**

Los sujetos pasivos afectados, en este caso las empresas que, por su giro de negocio en los primeros trimestres, tienen un impuesto sobre la renta determinado y pagado mayor que el que calcula al final del periodo, también podemos poner como ejemplo específico el sector inmobiliario, que debe presentar una proyección de su proyecto.



### **3.11 Recursos administrativos generales**

(Ovando, 2015, P. 208) Son los medios de defensa que tienen los administrados frente a las irregularidades jurídicas de que adolecen los actos y resoluciones administrativas.

Como antecedente, se puede mencionar que anteriormente existía no solo el recurso de revocatoria, sino también el recurso de reposición el cual se dirigía a la división que le entregó la resolución y luego se enviaba al superior jerárquico, cuando existía el directorio.

### **3.12 Recurso de revocatoria**

(Ovando, 2015, P. 216) Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recuso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Artículo 7 Ley de lo Contencioso Administrativo procede el recurso de revocatoria en contra de resoluciones dictadas por autoridad administrativa que tenga superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma. Se interpondrá dentro de los cinco días siguientes al de la notificación de la resolución, en memorial dirigido al órgano administrativo que la hubiere dictado.

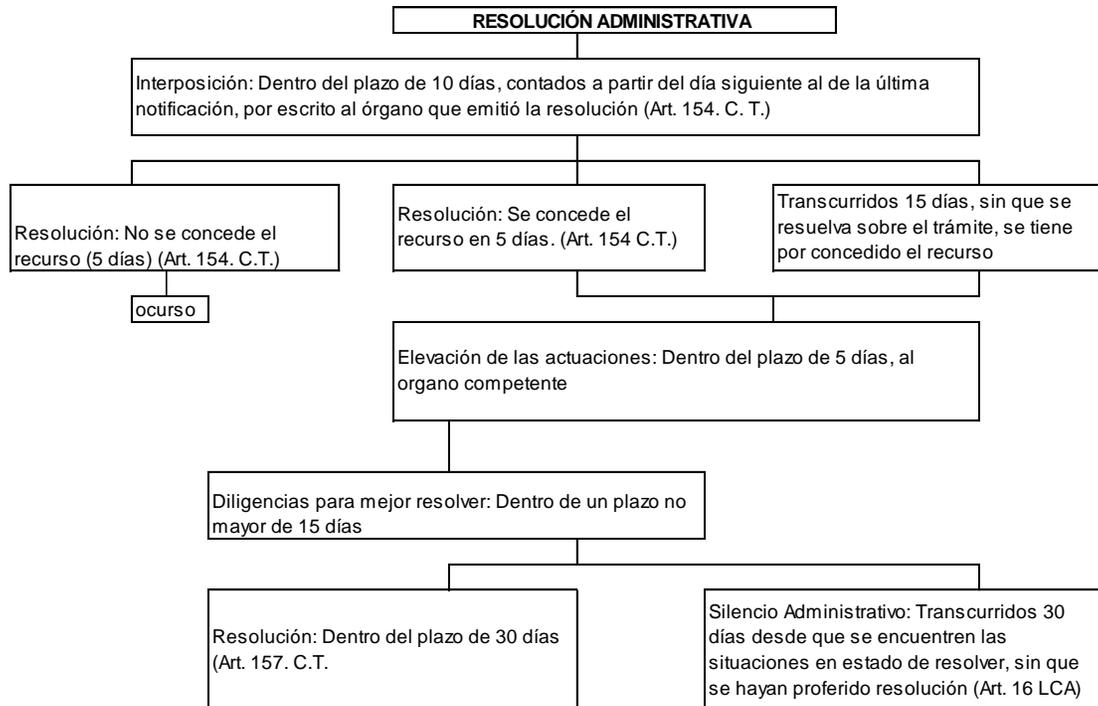


## Requisitos del memorial según el Artículo 7 Ley de lo Contencioso Administrativo

- a) Autoridad a quien se dirige;
- b) Nombre del recurrente y lugar en donde recibirá notificaciones;
- c) Identificación precisa de la resolución que impugna y fecha de la notificación de la misma;
- d) Exposición de los motivos por los cuales se recurre;
- e) Sentido de la resolución que según el recurrente deba emitirse, en sustitución de la impugnación;
- f) Lugar, fecha y firma del recurrente o su representante, si no sabe o no puede firmar imprimirá la huella digital de su dedo pulgar derecho u otro que especificará.

### 3.13 Esquema del recurso de revocatoria

**Cuadro No. 16**  
**Recurso de revocatoria en materia tributaria**



Fuente: <https://es.slideshare.net/estuderecho/recurso-revocatoria-mat-tributaria>



### 3.14 Enmienda y nulidad

(Ovando, 2015, P. 219) Se encuentra establecido en el artículo 160 del Código Tributario la Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o a petición de parte podrán:

- a) Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.
- b) Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial de ellas.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. Pero en ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o la nulidad serán procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnada.



### **3.15 Extinción de la obligación tributaria**

El artículo 35, del Código Tributario, establece los siguientes medios de extinción de las Obligaciones Tributarias:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Condonación o Remisión
5. Prescripción

Cabe agregar que, para efectos de este estudio, nos interesan el pago, la compensación, y la prescripción.

#### **3.15.1 Pago**

El pago es el medio de extinción de la obligación tributaria, por excelencia, ya que satisface los fines de la relación jurídica-tributaria, así mismo es indivisible e íntegro, ya que la obligación no se extingue sin que el pago no se haya realizado totalmente y en las formas establecidas en la ley específica.

Según el Código Tributario, en su artículo 36, el pago extingue la obligación tributaria, no obstante, en caso de existir alguna responsabilidad penal, esta persiste. En la actualidad la Administración Tributaria, puede exigir garantía del pago mediante depósito en efectivo, fianza o cualquier otro medio legal.

En el caso de que se garantice mediante fianza, esta podrá ejecutarse a favor de la Administración Tributaria mediante el procedimiento Económico Coactivo, desde el momento en que se tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada.



Un aspecto importante de este medio de extinción, es que puede ser realizado por un tercero, aun cuando este lo consienta o no, tenga o no relación directa con el contribuyente obligado. Cuando el pago es realizado por un tercero, solamente se aceptarán aquellos que cubran los tributos legalmente exigibles, así mismo se hará constar quién lo efectuó, en el recibo que acredite el pago a cuenta de terceros.

El pago debe efectuarse en el lugar, fecha y forma indicada en la ley correspondiente. La deuda tributaria puede ser consignada judicialmente cuando exista la negativa a recibir el pago o sanción pecuniaria, no ordenado en una norma tributaria. Así mismo, en los casos de subordinación del pago por exigencias administrativas que no cuenten con fundamento en una norma tributaria.

En caso que no haya una determinación definitiva del monto del tributo, podrá realizarse un pago previo, bajo protesta, con el objeto de no incurrir en multas, intereses o recargos. Dicha protesta se realizará a través de la presentación de un memorial en el mismo momento del pago.

Actualmente, el artículo 40 del Código Tributario, (modificado según artículo 35 del Decreto 4-2012), establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, puede otorgar facilidades de pago, las cuales se extienden a un plazo de dieciocho meses, siempre y cuando éstas sean solicitadas previo al vencimiento del plazo para el pago respectivo y se expongan causas justas que imposibiliten el cumplimiento de la obligación. Así mismo, pueden otorgarse facilidades de pago cuando se trate de adeudos que estén siendo cobrados mediante el Procedimiento Económico Coactivo, por los cuales no se aplicará ninguna rebaja.

Si un contribuyente, solicita facilidades de pago después del vencimiento del plazo, pero antes de ser notificado un requerimiento de la Administración Tributaria, podrá aplicar para el convenio y además tendrá derecho a rebaja del cincuenta por ciento (50%) de intereses y de un ochenta y cinco por ciento (85%), en cuanto a mora.



Cabe agregar que no se otorga facilidades de pago en los casos de impuestos percibidos o retenidos o del Impuesto al Valor Agregado.

(Ossorio, 1978, P.678) Constituye una forma típica de extinguir las obligaciones. El pago libera al deudor y extingue la obligación. El plazo debe respetarse.

(Ovando, 2015, P. 135) Como sucede en las obligaciones civiles, la primera forma de extinción de la obligación tributaria y la más usual es el pago. Es la forma típica de cumplimiento por parte del sujeto pasivo, y está se realiza ya pagando ante el ente encargado de la percepción del tributo, en cualquier forma establecida por los procedimientos indicados en la ley o el reglamento. La forma de pago debe ser ágil para facilitar a los contribuyentes la satisfacción de los impuestos.

### **3.15.2 Compensación**

Al respecto de la compensación, el Código Tributario en su artículo 43, indica que esta podrá realizarse por dos medios, por oficio (a iniciativa de la Administración Tributaria) o a petición del contribuyente o responsable. Pudiendo compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributario.

Es importante mencionar que, este cuerpo legal (Código Tributario), no proporciona una definición de lo que es un crédito tributario líquido y exigible, sin embargo, para efectos del presente trabajo entendemos, que son créditos tributarios líquidos y exigibles aquellos en los que ambas partes (ente fiscalizador y contribuyente) han definido una cantidad, por la cual existe resolución de la Administración Tributaria y que se encuentren registrados contablemente.



La compensación de los créditos, se realizará mediante el sistema de cuenta corriente tributaria, el cual comprende la relación de la deuda o crédito entre el fisco y contribuyente. Este sistema lo integran los débitos, intereses resarcitorios, recargos, multas e intereses punitivos que correspondan, al monto que se cobre, devuelva o acredite al contribuyente y se establecerá sumando los saldos de los impuestos a los que éste se encuentre afecto, lo anterior con base a lo indicado en el artículo 99, del Código Tributario.

Cabe mencionar que, la compensación aplica únicamente para los impuestos cuya naturaleza establece que pueden ser reintegrados al contribuyente de forma líquida y efectiva, entendiendo como tales al Impuesto al Valor Agregado, según lo establecido en los artículos 23 al 25 de la Ley específica (Decreto 27-92 y sus modificaciones) y el Impuesto Sobre la Renta, según el artículo 71 de la Ley correspondiente (Decreto 26-92 y sus modificaciones, vigente hasta el 31 de diciembre 2012).

(Ossorio, 1978, P.182) Extinción, hasta el límite de la menor, de dos deudas existentes en sentido inverso entre las mismas personas. Constituye una de las formas de extinción de la obligación.

(Ovando, 2015, P141) Podemos decir que, esta forma de extinción de la obligación tributaria puede considerarse un “prestamo” propio del derecho civil. Se requiere que mutuamente los sujetos de la relación jurídica tributaria tengan en la relación jurídica un nexo de doble vía.



### 3.15.3 Prescripción

Según el artículo 47 del Código Tributario (reformado mediante artículo 36 del Decreto 4-2012), “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.” (9)

Como se lee anteriormente, es el plazo en que la Administración Tributaria, puede ejercer su derecho de cobro y fiscalización de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así mismo, éstos últimos (los contribuyentes), tienen el mismo plazo para ejercer el derecho de solicitar repetición de los pagos indebidos o realizados en exceso, ya sea por tributo, multas, intereses o recargos. Cabe agregar que este plazo se cuenta desde el día siguiente a aquel en el que se realizó el pago en exceso o indebido.

Así mismo, el plazo para solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, es de cuatro años contados desde que el contribuyente puede solicitar su devolución, sin embargo, el derecho a acreditar dicho crédito fiscal, no prescribe.

En caso de que el contribuyente no se haya inscrito en la Administración Tributaria, el plazo de prescripción se amplía a ocho años, contados desde la fecha en que la obligación de pagar el tributo, debía hacerse efectiva.

En el mismo cuerpo legal, se describe algunos actos que en un momento dado pueden interrumpir el plazo de la prescripción (4 u 8 años según corresponda), con lo cual, el plazo comenzará a contarse nuevamente. Las causas que provocan la interrupción de la prescripción son:

- a) La determinación de la obligación tributaria, ya sea que se efectúe de oficio o por el contribuyente. En este caso la fecha de interrupción será la de la declaración presentada o la resolución de notificación de la Administración Tributaria.



b) La notificación de resolución en la que se confirmen ajustes de la Administración Tributaria, en cuanto a tributos, intereses, recargos y multas.

*Solicitando!*

JMP

**CEDULA DE NOTIFICACIÓN**

En el municipio de MIXCO del departamento de Guatemala, siendo las dieciseis horas con veinte minutos del día dos de agosto de dos mil siete, en: QUINTA CALLE DOCE - CINCUENTA Y NUEVE LA ESCUADRILLA ZONA DOS.

NOTIFIQUE a: CONSERVAS Y CONGELADOS YA ESTA SOCIEDAD ANONIMA

**LA AUDIENCIA** número: A - DOS MIL SIETE - CERO DOS - CERO UNO - CERO CERO CERO SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS de fecha TRECE de JULIO de dos mil siete, la cual es integrada de: DIEZ folio (s), entregándole una copia correspondiente de la misma, por medio de ésta cédula que recibió Noemi Martínez de Orellana

quien bien enterado (a) SI firma. DOY FE.

(F)  

Mario Alfonso Jiménez Boteo  
Notificador  
División de Resoluciones y Notificaciones  
Gerencia Regional Central  
**USAC** NOTIFICADOR

Fuente: copia proporcionada por la antigua división de contribuyentes exentos.

c) Interposición de recursos que el contribuyente realice.

d) El reconocimiento de la obligación tributaria, por parte del contribuyente o responsable.

e) Solicitud de facilidades de pago, es de tomar en cuenta que se especifica que es la "solicitud", no la resolución de convenio de pago.

g) Pago parcial de la deuda tributaria, en este caso el último pago será la base para el conteo del periodo de prescripción, derivado que cada pago, constituye interrupción a la misma.



g) Solicitud de devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, o por la solicitud de devolución del crédito fiscal.

Esta herramienta (la prescripción) podrá ser utilizada por el contribuyente o responsable como iniciativa en contra o defensa de la Administración Tributaria, la cual deberá resolver según la ley.

(Ossorio, 1978, P.761) En derecho civil, comercial y administrativo, medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título. La prescripción llamase adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho. Y es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación. Estos plazos liberatorios son muy variables, conforme a la acción que se trate ejercitar.

El *Diccionario de la Real Academia Española*, citado por (Ossorio, 1978, P.762), define con acierto esta institución cuando dice que es la acción y efecto de prescribir, o de adquirir una cosa o un derecho por la virtud jurídica de su posesión continuada durante el tiempo que la ley señala, o caducar un derecho por lapso señalado también a este efecto para los diversos casos.

(Ovando, 2015, P144) Hablamos, en este caso, de la prescripción extensiva o liberatoria como un modo de extinguir la obligación tributaria por el transcurso del tiempo establecido en la ley. El Código Civil la contempla en el artículo 1,501 que dice: “La prescripción extintiva, negativa o liberatoria, ejercitada como acción o como excepción por el deudor, extingue la obligación. La prescripción de la obligación principal produce la prescripción de la obligación accesoria.”



### 3.16 Tipos de solicitudes

1. Pago indebido o en exceso del Impuesto sobre la Renta
2. Pago indebido o en exceso del Impuesto al Valor Agregado
3. Pago indebido o en exceso del Impuesto de Solidaridad
4. Pago indebido por error en la clasificación arancelaria, Impuesto al valor agregado y derechos arancelarios a la importación
5. Ajustes derivados por depósitos aduanales
6. Solicitud de pagos indebidos o en exceso del impuesto de circulación de vehículos

### 3.17 Expediente

El contribuyente debe llenar el formulario SAT 2123, Incluyendo en el anexo:

1. fotocopia **autenticada** del nombramiento del representante legal de la empresa.
2. fotocopia **autenticada** de la cédula de vecindad del representante legal.
3. fotocopia **autenticada** de la patente de comercio de sociedad.
4. fotocopia **autenticada** de la patente de comercio de la empresa.
5. fotocopia simple de la inscripción del contador ante la Administración Tributaria.
6. fotocopias de las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo que se solicita con sus respectivas rectificaciones (debidamente **certificadas** por el contador de la empresa).
7. fotocopia simple de la cláusula de la escritura de constitución en donde indica el **objeto** para el cual fue creada la sociedad.

Adicional, podrá adjuntar las copias que considere necesarias todas deben ir certificadas por el contador registrado, como por ejemplo facturas de compras y servicios adquiridos, pólizas de importación, medio de pago de las facturas

correspondientes, facturas de ventas, integraciones, estados de cuenta bancario, entre otros.



Es importante indicar que, aunque en el expediente incluya las todas las copias, en el momento en que el auditor de la Administración Tributaria este revisando el expediente, podrá solicitar nuevamente las mismas fotocopias u otras adicionales que considere importantes, así como todos los documentos en original para poder ser cotejados con las fotocopias, por lo anterior se recomienda dejar toda esta documentación en un file aparte para que no cueste la búsqueda considerando que le dan días para llevar la documentación.

### **3.18 Órganos facultados para emitir resoluciones administrativas tributarias**

La Superintendencia de Administración Tributaria:

- El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.

Es el órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde con exclusividad conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables.

- Intendencia de Recaudación y Gestión.

Encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

- Intendencia de Fiscalización.



Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

- Intendencia de Aduanas.

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

- Intendencia de Asuntos Jurídicos.

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.

- Intendencia de Atención al Contribuyente.

Es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

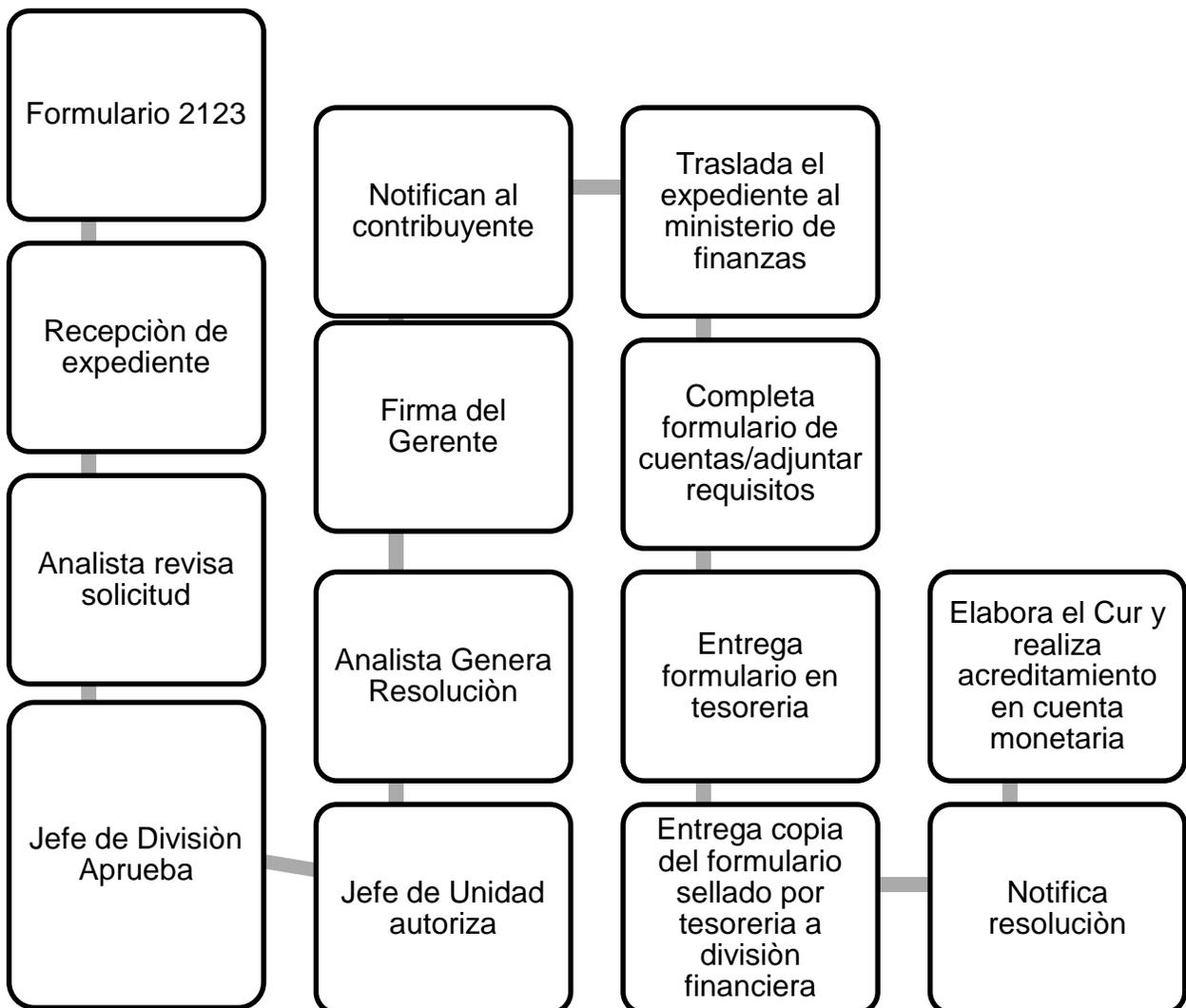


- Gerencias de División.

Existen diferentes divisiones como contribuyentes especiales grandes, medianos, regionales

### 3.19 Procedimiento gráfico de la devolución

**Cuadro No. 17**  
**Procedimiento de devolución**



Fuente: <https://portal.sat.gob.gt/>





### 3.20 Procedimiento administrativo en materia tributaria

Inicia con una solicitud artículo 122 del Código Tributario debe contener:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.
2. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
4. Peticiones que se formulen.
5. Lugar y fecha.
6. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud.

La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.



O con una notificación de la cual tienen la obligación de notificar artículo 127 del Código Tributario

Evacuación de audiencia que es la respuesta del contribuyente

Según el Artículo 146 del Código Tributario si el contribuyente acepta tendrá una rebaja del 25% de la multa tendrá diez (10) días hábiles para el pago Audiencia en treinta (30) días hábiles para presentar prueba artículo 142 "A" del Código Tributario artículo 144 del Código Tributario

Resolución de SAT Notificación artículo 127 del Código Tributario si el contribuyente acepta tendrá una rebaja del 50% de la multa tendrá diez (10) días hábiles para el pago.

Requisitos de la resolución artículo 150 del Código Tributario la cual debe contener:

1. Número de la resolución e identificación del expediente.
2. Lugar y fecha.
3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código.



9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.
10. La firma del funcionario que la emita.

Si al dictarse la resolución fueron cometidos errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere.

(Ávila, 2001, P.21) Ilustra los plazos siguientes:

<b>Actuación</b>	<b>Plazo</b>
Notificación de los ajustes por parte de la Administración Tributaria	4 años
Evacuación de la audiencia por parte del contribuyente	30 días
Plazo para apertura de prueba	5 días
Presentación de pruebas por parte del contribuyente	30 días
Medidas para mejor resolver por parte de la Administración Tributaria	15 días
Resolución por parte de la Administración Tributaria	30 días

Resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes Artículo 149 del Código Tributario

Existe obligación legal por parte de la entidad que se encargará de revisar el expediente de la emisión de una resolución, ya sea modificando, revocando o bien confirmando la resolución que se halla impugnado.

Todos los procedimientos de los recursos administrativos tienen implícita la obligación de la resolución, tomando para el efecto la norma y de manera principal el derecho de petición debidamente regulado en nuestra Constitución Política de la República de Guatemala.



Medidas para mejor resolver El Código Tributario en su artículo 143 indica Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de este Código.

Artículo 144: Diligencias para mejor resolver, la Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Recurso de Revocatoria según el artículo 154 del Código Tributario se tienen diez (10) días hábiles

Si la Administración Tributaria deniega el recurso puede presentar Ocurso tiene tres (3) días hábiles artículo 155 del Código Tributario para solicitar se conceda recurso de revocatoria si el contribuyente acepta tendrá una rebaja del 25% de la multa.

Enmienda y nulidad artículo 160 del Código Tributario, en un plazo de tres (3) días, la administración deberá resolver en un plazo de quince (15) días, esta resolución no será impugnabile.

Se confirman los ajustes.

Se agota el proceso administrativo e inicia el proceso judicial

Recurso contencioso administrativo Artículo 161 del Código Tributario treinta (30) días hábiles si es a favor de SAT y se resiste al pago se inicia proceso económico coactivo Artículo del 161 al 184 del Código Tributario.



(Ovando, 2015, P. 219) Cuando hablamos del proceso contencioso tributario nos referimos a una autoridad independiente e imparcial, debemos aclarar que ella está funcionalmente ubicada en el Poder Judicial, en el caso de Guatemala hay tres salas de la corte de apelaciones, destinadas únicamente a conocer de esta clase de recurso contencioso.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo:

- a) Designación de la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo al cual se dirige;
- b) Nombre del demandante o su representante, indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración actúa;
- c) Si se actúa en representación de otra persona, la designación de ésta y la identificación del título de representación, el cual acompañará en original o en fotocopia legalizada;
- d) Indicación precisa el órgano administrativo a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado;
- e) Identificación del expediente administrativo, de la resolución que se controvirtiere, de la última notificación del actor, de las personas que parezcan con interés en el expediente y del lugar en donde estas pueden ser notificadas, todo ello cuando fuere el caso;
- f) Relación de los hechos y los fundamentos de Derecho en que se basa la demanda;
- g) El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá;
- h) Las peticiones de trámite y de fondo;
- i) Lugar y fecha;
- j) Firma del demandante. Si éste no sabe o no puede firmar, lo hará a su ruego otra persona, cuyo nombre se indicará, o el abogado que lo auxilie; y,
- k) Firma y sello del abogado director o directores



Si es a favor del contribuyente se anula la resolución según el artículo 165 del Código Tributario

Si es a favor de la Administración Tributaria al contribuyente le queda Recurso de Casación en materia tributaria

(Ovando, 2015, P. 219) Contra las resoluciones y autos que ponga fin al proceso contencioso administrativo cabe el Recurso de Casación, el cual se interpondrá, admitirá y se sustanciará de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil. Está contemplado en el libro sexto, título V, artículos del 619 al 635 del Código Procesal Civil y Mercantil. Y, por último, Amparo



## CAPÍTULO IV

### 4.1 Crítica al pago anticipado del ISR

Actualmente, algunos contribuyentes inscritos en el régimen de utilidades, se encuentran directamente afectados con la ley de actualización tributaria, derivado que a partir de enero 2013, la figura de pago en exceso queda excluida del cuerpo legal, los contribuyentes que hagan pagos de impuesto sobre la renta mayores, cuando presentan su declaración anual queda un saldo a favor, tienen que solicitar la devolución, no lo pueden compensar en periodos posteriores.

### 4.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta

El 01 de julio de 1938 entra en vigencia el Impuesto sobre utilidades de empresas lucrativas, Decreto 2099, modificado por el Decreto 2191, el trato desigual fue el que dio origen, al Decreto 1559 el cual entro en vigencia el 01 de julio de 1963, la Ley del Impuesto sobre la renta, la escala impositiva era progresiva desde el 5% para rentas imponibles de Q1,000 o más, hasta el 37% para rentas imponibles de Q500 mil en adelante.

El 23 de junio de 1,992 salió publicado en el diario de Centro América, la Ley del Impuesto sobre la renta Decreto 26-92, está fue emitida para mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012. El 05 de marzo de 2012, salió publicado en el Diario Oficial el decreto 10-2012 Ley de Actualización tributaria, el 20 de diciembre de 2013, tuvo modificaciones con el decreto 19-2013, sin embargo, el Libro I Ley del Impuesto Sobre la Renta, entró en vigencia el 01 de enero de 2013.

- El pago del impuesto sobre la renta trimestral se realiza a final del mes siguiente en que finaliza el trimestre.



- No corresponde hacer retención en las compras menores de dos mil quinientos Q 2,500.00 excluyendo el Impuesto al Valor Agregado.
- Unifica la forma de retención, con la base de pago de los contribuyentes inscritos en el régimen de sujeto a retención, con el fin de que no exista remanente por dichos contribuyentes.
- Suspende la vigencia de las normas entre partes relacionadas hasta el 01 de enero de 2015.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo, según las estadísticas publicadas en la página de la Administración Tributaria, ocupa el segundo lugar en la recaudación siendo el principal recaudador el impuesto al valor agregado.

La tasa promedio de ingresos tributarios en los 18 países se incrementó sostenidamente desde 18,9% en 2009 a 20,7% en 2012, luego de haber caído desde un máximo de 19,5% en 2008.

**Cuadro No.18**  
**Recaudación Según la Administración Tributaria**

DESCRIPCIÓN	2012	2013	2014	2015	2016	2017 <sup>1/</sup>
<b>INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS</b>	<b>45,296.2</b>	<b>48,485.5</b>	<b>51,363.7</b>	<b>52,111.9</b>	<b>56,558.2</b>	<b>35,935.1</b>
<b>RECAUDACIÓN TRIBUTARIA SAT</b>	<b>44,010.7</b>	<b>47,377.2</b>	<b>50,493.0</b>	<b>51,625.8</b>	<b>56,135.4</b>	<b>35,626.4</b>
<b>IMPUESTOS COMERCIO EXTERIOR</b>	<b>15,898.0</b>	<b>15,584.0</b>	<b>16,138.0</b>	<b>15,787.0</b>	<b>15,684.3</b>	<b>9,221.9</b>
Al Valor Agregado Importaciones	13,587.1	13,619.0	14,094.4	13,629.8	13,361.4	7,903.0
Derechos Arancelarios	2,310.9	1,965.0	2,043.6	2,157.2	2,322.9	1,318.9
<b>IMPUESTOS INTERNOS</b>	<b>28,112.7</b>	<b>31,793.2</b>	<b>34,355.1</b>	<b>35,838.8</b>	<b>40,451.1</b>	<b>26,404.5</b>
Sobre la Renta	10,595.3	12,775.4	14,206.9	13,627.3	16,499.1	10,513.6
De Solidaridad	2,844.7	3,242.8	3,533.5	3,905.6	4,070.3	3,178.0
Al Valor Agregado Doméstico	9,802.2	10,404.8	11,325.3	12,022.7	13,308.4	8,523.0

Fuente: <http://portal.sat.gov.gt/portal/estadísticas-tributarias-sat/>



El Impuesto Sobre la Renta por su parte, fue incorporado en los sistemas tributarios de América Latina con mucha anterioridad respecto al IVA, de acuerdo al CIAT este tributo aparece en América Latina en los años 20, siendo Brasil (1923), México (1924) y Colombia (1928) los primeros países de la región en establecerlo, la importancia de este tributo tuvo gran impulso en las décadas del 50 y 60 con el surgimiento del enfoque redistributivo de la tributación y la política fiscal.

Las reformas neoliberales de los años 70 y 80 corrieron a este impuesto del centro de la escena tributaria y fiscal. Durante esos años tomó fuerza, entre la mayoría de los analistas y autoridades de los países, la creencia de que las elevadas tasas impositivas, además de impopulares (Bird y Zolt, 2005).

Esto condujo a los países a disminuir la cantidad y los niveles de las alícuotas legales del ISR para personas naturales. En sentido contrario a lo observado con la tasa general del IVA, la alícuota marginal máxima promedio cayó de un 49,5% a 29,1% entre 1980 y 2000, continuando un leve descenso hasta un valor de 28,1% en 2011.

#### **4.3 Antecedentes pagos a cuenta**

Según el artículo 7, numeral 4, del Código Tributario los derechos adquiridos por el contribuyente con la ley anterior prevalecen, por esta y otras razones tales como el derecho a compensar, creemos que existen bases suficientes para seguir acreditando el pago en exceso, es importante indicar que como está redactada la ley vigente esto no es posible, en una revisión por parte de la Administración Tributaria podría ajustar dicho acreditamiento, teniendo el contribuyente que iniciar un proceso de defensa y seguramente llegar hasta el contencioso administrativo.



Hoy día, algunos contribuyentes inscritos en el régimen de utilidades se encuentran directamente afectados con la ley actual, derivado de que, a partir de enero 2013, la figura de pago en exceso queda excluida del cuerpo legal, los contribuyentes que hagan pagos de impuesto sobre la renta mayores, cuando presentan su declaración anual queda un saldo a favor, tienen que solicitar la devolución, no lo pueden compensar en periodos posteriores.

En el artículo 71, Ley del Impuesto sobre la renta, Decreto 26-92 anterior, incluye un procedimiento ágil para seguir compensando el pago en exceso, porque los contribuyentes al realizar su declaración anual podían escoger si querían solicitar la devolución o la compensación, entonces los contribuyentes que seleccionaban la opción de compensación, podían compensar este saldo a los pagos trimestrales del siguiente periodo.

Esta forma era justa para el contribuyente para poder recuperar este capital de trabajo de una forma rápida y sencilla, le ayudaba a minimizar el desembolso de efectivo en los periodos siguientes.

El artículo 153 del Código Tributario establece que, se puede reclamar a la Administración Tributaria la restitución de lo pagado en exceso, de no existir controversia la SAT resolverá sin procedimiento previo.

#### **4.4 Crítica de injusticias**

Es importante indicar que, no existe ninguna denuncia, solicitud por parte de los afectados, tal vez porque es la minoría, para que este caso sea evaluado, dentro de las injusticias se pueden mencionar las siguientes:



#### **4.4.1 Capital de trabajo**

Derivado que los contribuyentes no pueden acreditar el pago en exceso en los pagos trimestrales posteriores y tampoco lo pueden acreditar a impuesto sobre la renta de otra naturaleza en caso que tuvieran pago de impuesto por ganancia de capital, si tienen determinación de impuesto tienen que desembolsar efectivo, al contribuyente se le quita su capital de trabajo, para poder generar un ingreso mayor, para poder comprar más mercadería, adquirir otros servicios que le pueden ayudar a que su negocio crezca, como publicidad, o para pagar los salarios de sus colaboradores u otros compromisos que tenga con sus proveedores, acreedores, como arrendamiento o servicios básicos de agua, luz o teléfono.

#### **4.4.2 Riesgo de liquidez**

Por las mismas razones incluidas en capital de trabajo, el contribuyente también se encuentra afectado en su flujo de efectivo, derivado que tiene un saldo que no puede aprovechar, no solo para hacer pago de impuestos, sino también para poder subsanar sus compromisos con proveedores, acreedores, bancos, pagarles los sueldos y las prestaciones a sus empleados, realizar nuevas inversiones que le vayan a generar renta.

#### **4.4.3 Solo se puede acreditar al régimen sobre utilidades**

Según el artículo 38, de la Ley de Actualización Tributaria, los pagos trimestrales efectuados solo se pueden acreditar al impuesto sobre la renta proveniente al régimen de utilidades de actividades lucrativas, si el contribuyente tiene ganancias de capital no podrá usar este remanente lo cual es una desventaja, teniendo el contribuyente que desembolsar el pago no obstante que tiene un crédito a favor con el mismo ente recaudador.



Según el artículo 43 del Código Tributario, el contribuyente podría compensar un saldo en favor, aunque provenga de distinto tributo siempre que su recaudación este a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

En el caso anterior, se trata del mismo tributo, aunque sea por un hecho generador distinto, derivado que la actual ley del impuesto sobre la renta es cedular está dividida por diferentes categorías, según el artículo 2 de la Ley de actualización tributaria las categorías son:

- Las rentas de las actividades lucrativas
- Las rentas de trabajo
- Las rentas de capital y las ganancias de capital

#### **4.4.4 Solo se acreditan en el mismo año**

Los pagos trimestrales solo se pueden acreditar en la declaración anual el mismo año, como que se olvidaron del periodo de prescripción establecido en el artículo 47 del Código Tributario, en un plazo de 4 años los contribuyentes deberán ejercitar su derecho de petición en cuanto a lo pagado en exceso y del derecho que tiene el contribuyente de compensación establecido en el artículo 43 del Código Tributario el contribuyente podría compensar un saldo a favor aunque provenga de distinto tributo siempre que su recaudación este a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.



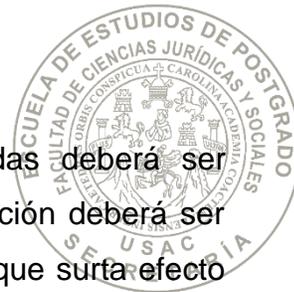
#### 4.5 Pagos trimestrales

Los contribuyentes que se inscriban en el Régimen Sobre Utilidades de actividades lucrativas, deberán realizar pagos trimestrales. Estos se harán por trimestres vencidos, liquidándose en forma definitiva anualmente. Por lo tanto, el último trimestre del periodo de imposición (octubre a diciembre), será la liquidación definitiva anual la cual debe ser presentada dentro de los primeros tres meses del año calendario.

Estos pagos se realizarán mediante declaración jurada, la que se tendrá que presentar y pagar aunque no exista pago de impuesto se tiene la obligación formal de presentar el formulario ya sea con valor cero o que refleje una pérdida, presentar la declaración a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del mes siguiente a la finalización de cada trimestre, para el efecto el trimestre de enero a marzo se pagará en abril, el de abril a junio en el mes de julio, el de julio a septiembre en octubre y el de octubre a diciembre, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo.

A partir del 1 de enero 2013, las opciones de pagos trimestrales se reducen a dos, eliminando la opción que se tenía de utilizar el resultado del periodo anterior y solo dividirlo entre cuatro trimestres. Ahora el contribuyente tiene la opción de realizar cierres contables parciales (trimestrales), la empresa tener contabilidad al día, debiendo conservar los estados financieros utilizados en la determinación del impuesto de cada trimestre.

Sobre la base de renta imponible estimada en un 8% del total de las rentas brutas generadas en el trimestre.



Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas deberá ser utilizada en el periodo de liquidación definitiva anual, el cambio de opción deberá ser notificado a la Administración Tributaria en el mes de diciembre, para que surta efecto en el siguiente periodo anual.

### Cuadro No.19

#### Ejemplo cálculo de primer trimestre de impuesto sobre la renta

	Descripción	Cierres Parciales (Q)	Renta Estimada (Q)
	Renta Bruta Acumulada	120,000.00	120,000.00
(-)	Costos y Gastos Acumulados	50,000.00	
(+)	Costos y Gastos No Deducibles	1,000.00	
(=)	Renta Imponible Acumulada	71,000.00	
	Porcentaje	25%	X8% X25%
	<b>Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>17,750.00</b>	<b>2,400.00</b>

Fuente: Propia

Los contribuyentes que opten por la opción de cierres fiscales parciales deben tener la contabilidad al día y hacer el cierre como que fuera el final del periodo dejar registradas las provisiones, depreciaciones, tener conciliadas las cuentas de bancos, porque pagan sobre la renta imponible es decir el resultado del ejercicio, la mayoría de los contribuyentes optan por esta opción porque si en el trimestre tienen pérdida solamente existe la obligación formal de presentación del formulario correspondiente y no genera pago de impuesto alguno.

La renta estimada es más fácil de determinar porque los porcentajes se aplican únicamente a los ingresos, la desventaja es que si en el trimestre tuvieron pérdida al determinar el impuesto sobre los ingresos tendrán un impuesto determinado.



En la Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior existían tres opciones para determinar el impuesto, la opción que fue eliminada es que se utilizaba la determinación del periodo anterior y se dividía dentro de los 4 trimestres del año, al artículo 38 se le agregó un párrafo al final, como lo pueden observar en el cuadro siguiente:

TEXTO ANTERIOR	TEXTO VIGENTE
<p>“Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, ésta no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria.</p> <p>El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual.</p>	<p>“Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, deberá ser utilizada en el período de liquidación definitiva anual que corresponda. El cambio de opción deberá avisarse a la Administración Tributaria en el mes de diciembre y surtirá efecto a partir del primer pago trimestral correspondiente al período anual inmediato siguiente.</p> <p>El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y lo enterará dentro del mes siguiente a la Finalización del trimestre que corresponda. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados al Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación.</p> <p>Los contribuyentes sujetos a pagos trimestrales que utilicen la opción de cierres contables parciales, deberán conservar los estados financieros correspondientes a cada trimestre para efectos de</p>



TEXTO ANTERIOR	TEXTO VIGENTE
Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación.”	Su fiscalización de cada trimestre por separado para efectos de fiscalización. El pago del impuesto correspondiente al cuarto trimestre se realizará conjuntamente con la declaración de liquidación definitiva anual.”

Fuente: Ley de actualización tributaria.

#### 4.6 Pago anticipado o pago a cuenta

(Ossorio, 1978, P.678) Es la suma de dinero o el cumplimiento de cualquier otra obligación por el deudor, antes del vencimiento fijado. Por presumirse éste puesto a favor del obligado, el deudor puede en principio anticipar el pago, que no obliga a la acreedora realizar ningún descuento por ello.

Existen tributos cuyo periodo de imposición es anual y que, según la ley específica, pueden establecer una base imponible correspondiente a un periodo menor; por lo anterior, el contribuyente podrá realizar pagos anticipados a cuenta del tributo.

(Ossorio, 1978, P.678) Aquel que realiza el deudor al concentrarse la obligación a título de abono de dinero o cumplimiento parcial de otra clase, sujeto a la liquidación que las partes o terceros efectuarán. El pago parcial, en operación que no se estipule a plazos, que hace el deudor y admite el acreedor.

En estos casos, la determinación definitiva del tributo se realizará al vencimiento del periodo anual de imposición que corresponda según la fecha, base, forma de determinación y todos los requisitos establecidos en la ley específica del impuesto que se trate. Así mismo, se realizarán los ajustes correspondientes por los pagos realizados de más o de menos.



#### **4.7 Pago indebido**

(Ossorio, 1978, P.679) Es el que efectúa quien, creyéndose, por un error de hecho o de derecho, deudor de una cosa o cantidad, la entrega en pago, supuesto en el cual tendría derecho a repetirla del que la recibió.

Como su nombre lo indica, el pago de impuesto que no se debió hacer, puede ser por mala digitación o determinación incorrecta.

#### **4.8 Pagos en exceso**

Si en el momento de realizar la determinación y presentación del Impuesto Sobre la Renta anual, a través de la liquidación definitiva, se obtiene que los pagos trimestrales realizados durante los tres primeros trimestres del año calendario sean superiores al Impuesto anual, entonces tenemos como resultado un Pago en Exceso.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre 2012), establece que los contribuyentes o responsables deben hacer constar el saldo a favor en la declaración jurada anual, en donde indicarán también si requieren el acreditamiento o la devolución. En caso se solicite el acreditamiento de lo pagado en exceso, estos podrán realizarse a los pagos trimestrales o al impuesto anual que determine desde el día siguiente de presentada la declaración jurada. Por el contrario, en caso de solicitar la devolución y que el contribuyente adeude tributos, intereses o multas, se realizará la compensación correspondiente, para luego devolver únicamente la diferencia.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), podrá rechazar parcial o totalmente la solicitud de devolución, así mismo deberá resolverla, dentro de los noventa días hábiles siguientes a la presentación de la misma, de lo contrario, esta se tendrá por resuelta desfavorablemente.



## Cuadro No. 20

### Ejemplo de cuando en la declaración anual queda un pago en exceso

	Renta Bruta Acumulada	120,000.00
(-)	Costos y Gastos Acumulados	50,000.00
(+)	Costos y Gastos No Deducibles	1,000.00
(=)	Renta Imponible Acumulada	71,000.00
	Impuesto Sobre la Renta	17,750.00
(-)	Pagos Trimestrales	30,000.00
	Pago en exceso	12,250.00

Fuente: Propia

#### 4.9 Declaración anual

La declaración anual se presenta el 31 de marzo de cada año. Debiendo incluir el total de pagos trimestrales en cuyo caso podría quedar un impuesto por pagar o un impuesto pagado en exceso.

Según el reglamento del Impuesto Sobre la Renta cuando los contribuyentes presenten sus declaraciones por medios electrónicos, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal deban acompañar las mismas, deberán enviarse igualmente en forma electrónica, conforme los medios que disponga la Administración Tributaria.

En este caso, originales en papel de los anexos, documentos de soporte, los estados financieros auditados, sus notas y el dictamen e informe correspondientes, deberán permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria.



#### 4.10 Consulta de formularios

Ingresar a la página <https://declaraguatate.sat.gov.gt/declaraguatate-web/>, a continuación se incluyen los formularios que se utilizan en el régimen sobre utilidades

**Cuadro No. 21**  
**Formularios régimen sobre utilidades**

Nombre	Periodo	No.
Impuesto al Valor Agregado	Mensual	SAT-2237
IVA facturas especiales	Mensual	SAT-2085
Impuesto sobre la renta	Trimestral	SAT-1361
ISR retenciones	Trimestral	SAT-1311
ISR No Residentes	Mensual	SAT-1352
ISR Anual	Anual	SAT-1411
Impuesto de Solidaridad	Trimestral	SAT-1608

Fuente: Pagina web declaraguatate

Impuesto al Valor Agregado: Si el débito es mayor que el crédito existirá impuesto determinado, sino remanente, establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, reformado por el decreto 4-2012 y 10-2012, establece un Impuesto al Valor Agregado con una tasa impositiva del 12% sobre la venta de bienes, prestación de servicios, importación de bienes.

IVA facturas especiales: cuando el comprador no se encuentra inscrito en algún régimen ante la Administración Tributaria, por lo tanto, no tiene facturas o cuando el comprador se niega a emitir factura, establecido en el artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



Impuesto Sobre la Renta trimestral: Se determina sobre la opción a la que se encuentran inscritos, establecido en el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, se presenta un mes después de finalización del trimestre 30 de abril, 31 de julio, 31 de octubre.

ISR retenciones: Retenciones a proveedores sujetos a retención, retención a empleados o en facturas especiales, establecido en el artículo 44 de la Ley de Actualización Tributaria.

ISR No Residentes: Si se le paga a un proveedor del extranjero, establecido en el artículo 104 de la Ley de Actualización Tributaria, debiendo retener los tipos impositivos siguientes:

- 5% actividades de transporte internacional de carga y pasajeros, prima de seguros, telefonía, energía eléctrica, dividendos.
- 3% suministro de noticias internacionales.
- 10% intereses a entidades que no sean bancarias
- 15% sueldos, artistas, regalías, honorarios, asesoría
- 25% a las que no estén establecidas en los incisos anteriores.

ISR Anual: Se realiza la liquidación del periodo se acreditan los impuestos que tenga a favor puede dar impuesto a pagar o pago en exceso, establecido en el artículo 39 de la Ley de actualización tributaria, el cual se debe presentar dentro de los primeros tres meses del año calendario, debiendo tener la documentación de respaldo siguiente:

- Balance general o estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción cuando corresponda.



- Los contribuyentes especiales y calificados como agentes de retención de IVA regulados en la Ley disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria decreto número 20-2006, deben presentar estados financieros auditados, debiendo llenar un anexo a la declaración anual indicada.
- Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa deberán tener el detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles.
- En todos los casos deberán proporcionar los comprobantes de pago.

Impuesto de Solidaridad: Se paga sobre los ingresos o el activo el que sea mayor, establecido en el decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, debiendo presentarlos un mes después de finalizado el trimestre el 30 de abril, 31 de julio, 31 de octubre y el último trimestre el 31 de enero del año siguiente.

#### **4.11 Violación de principios**

Viola el principio de igualdad y generalidad porque solo una parte de los contribuyentes se encuentran afectados al tener pago en exceso y no poder compensarlo de manera directa con futuros impuestos, en este caso específico del pago anticipado del trimestre del impuesto sobre la renta.

Viola el principio de no confiscación porque los contribuyentes deben hacer pagos anticipados sobre una base incierta, si se encuentran en la opción de cierres parciales pueda ser que los primeros trimestres tengan bastante utilidad y que en al final del periodo esta sea disminuida quedando así un pago en exceso, el cual fue confiscado por la Administración Tributaria afianzándose y quitándole su capital de trabajo.



Se podría decir que, el pago anticipado del impuesto sobre la renta no es justo y equitativo para todos los contribuyentes, si una empresa tiene mayores ingresos en el último periodo no tendrá problema pagará lo que corresponde de acuerdo a la ganancia obtenida, pero si la empresa tiene mayores ingresos en el primer trimestre le tocara realizar un pago de impuesto el cual pueda ser mayor al correspondiente al final del periodo quedándole un pago en exceso, por lo anterior dicho impuesto no es equitativo para los contribuyentes indicados.

Viola el principio de capacidad de pago derivado que los contribuyentes no pueden acreditar el pago en exceso en los pagos trimestrales posteriores y tampoco lo pueden acreditar a impuesto sobre la renta de otra naturaleza en caso que tuvieran pago de impuesto por ganancia de capital, si tienen determinación de impuesto tienen que desembolsar un efectivo que pueda ser que no tengan la capacidad para realizarlo.

En el momento de que la empresa decida no solicitarlo a devolución para quitarlo del saldo a favor, lo tiene que incluir dentro de sus gastos, al no ser del periodo se convierte en un gasto no deducible, debiendo ser sumado para el cálculo del impuesto al final del periodo, por lo cual estaría violando el principio de doble tributación.

#### **4.12 Dirigido a los contribuyentes**

Por esta razón, es necesario que los contribuyentes verifiquen si la opción de pagos trimestrales que actualmente tienen autorizada es la correcta de acuerdo a su giro del negocio, con lleva también una planificación fiscal de pagos trimestrales, verificar los pagos del Impuesto de Solidaridad, evaluar su opción de acreditamiento para no incrementar los créditos fiscales.



Para realizar una planificación fiscal deberán tener a la mano lo siguiente:

Copia de las declaraciones de impuestos de los últimos dos años, principalmente impuesto sobre la renta, impuesto de solidaridad, estados financieros con sus integraciones, integración de créditos fiscales, para poder verificar hasta que año se pueden compensar, para ello deberá tener conocimiento de la empresa, del giro del negocio, tener presupuestos proyectados, deberá realizar un comparativo para verificar que régimen del impuesto sobre la renta le conviene más.

**Cuadro No. 22**  
**Comparativo régimen general y opcional**

(-) Costos y gastos	85,000.00	85,000.00
Utilidad antes del impuesto	15,000.00	15,000.00
Margen de utilidad	15%	15%
Tasa impositiva	25%	5% y 7%
importe fijo		1,500.00
Impuesto determinado	3,750.00	4,900.00
Total ISR a pagar	3,750.00	6,400.00

Fuente: Propia

#### 4.13 Dirigido a los legisladores

Los legisladores deberían de analizar si modifican la ley actual como estaba la anterior para que sea más justa para el contribuyente y de esta forma devolverle su capital de trabajo de una forma más ágil.



#### 4.14 Ejemplo: sector inmobiliario

Según el artículo 34, de la Ley de Actualización Tributaria, las actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles deberán aplicar cualquiera de los métodos siguientes:

1. Asignar como renta bruta del periodo el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa, a dicha renta debe deducirle el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el periodo, determinados de la siguiente forma:

Quando los inmuebles sean propios

- I. Costo de adquisición cuando los inmuebles sean propios
- II. Valor total según la programación de la obra
- III. Valor integrado dividido por los metros cuadrados de la obra
- IV. El cociente del numeral anterior constituye el valor de la venta.

Quando los inmuebles sean de terceros

- I. Costo y gastos estimados
- II. Valor integrado dividido por los metros cuadrados de la obra
- III. El cociente del numeral anterior constituye el valor de la venta.

2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido, asignar el costo como se determina en los incisos anteriores.

En cualquier método elegido, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente.



En este momento es en donde le puede quedar un pago en exceso el cual tendrá que solicitar la devolución o le quedara todavía un impuesto a pagar, por lo anterior debe conservar la documentación legal en el periodo de prescripción, no solo en el caso en que solicite la devolución sino también porque la Administración Tributaria puede hacer una revisión de la documentación considerando que los montos en una construcción son elevados.

Si se trata de obras que su duración no exceda de doce meses, el resultado puede declararse en el periodo de liquidación en que se termine la obra, en este caso no existiría diferencia porque se declara el valor según la documentación legal y según los ingresos y costos reales de la obra.

**Cuadro No. 23**

**Método 1 Renta Bruta según documentación legal**

Período	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Total
Precio de Venta	60,000,000				60,000,000
Costos	35,000,000				35,000,000
Gastos	5,000,000	5,000,000	5,000,000	3,000,000	18,000,000
Total Costos y Gastos	40,000,000	5,000,000	5,000,000	3,000,000	53,000,000
% Costos y Gastos	75%	9%	9%	6%	100%
Utilidad	9,000,000				7,000,000.00
Porcentaje	25%				25%
ISR	2,250,000				1,750,000.00

Fuente: Propia



Comparando lo que se presentó en el primer año de lo que se tenía proyectado, al final del proyecto existieron más gastos, lo que da como resultado que se tenga un pago en exceso del impuesto sobre la renta de 500 mil, saldo que el contribuyente tiene que solicitar a devolución, lo cual con lleva una fiscalización por parte de la Administración Tributaria:

Pago anticipado ISR	2,250,000
ISR real	1,750,000
Pago en Exceso	500,000

**Cuadro No. 24**  
**Método 2 Renta Bruta según anticipo**

Período	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Total
Precio de Venta	21,000,000	21,000,000	12,000,000	6,000,000	60,000,000
Costos	18,000,000	12,000,000	7,000,000		37,000,000
Gastos	5,000,000	5,000,000	5,000,000	3,000,000	18,000,000
Total Costos y Gastos	23,000,000	17,000,000	12,000,000	3,000,000	55,000,000
Utilidad	(2,000,000)	4,000,000	-	3,000,000	5,000,000
Porcentaje de ISR	25%	25%	25%	25%	25%
ISR		1,000,000		750,000	1,250,000
Pagos anticipados					1,750,000
Pago en exceso					500,000



Año	Anticipo	Monto Q
1	35%	21,000,000
2	35%	21,000,000
3	20%	12,000,000
4	10%	6,000,000
Total	100%	60,000,000

Fuente: Propia

Como se puede observar, en este caso, el sector inmobiliario se encuentra perjudicado por la forma en la que se encuentra establecida la Ley de Actualización Tributaria, es importante indicar que no en todos los casos dará un pago en exceso, aunque si existe la posibilidad puesto que estos contribuyentes se encuentran incluyendo costos estimados, pueda que al final de la obra el escenario sea distinto.

Considero que este sector tiene argumentos suficientes para poder solicitar una reforma específica solo para este sector.

#### **4.15 Ejemplo de renta estimada**

Si un contribuyente inscrito en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, la opción de renta imponible estimada establecida en el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, al determinar la utilidad del ejercicio de todo el periodo le puede dar un pago en exceso.



**Cuadro No. 25**  
**Determinación trimestral de renta estimada**

Descripción	Primer Trimestre	Segundo Trimestre	Tercer Trimestre
Renta Estimada	500,000.00	400,000.00	300,000.00
Porcentaje	X8% X25%	X8% X25%	X8% X25%
<b>Impuesto Sobre la Renta</b>	<b>10,000.00</b>	<b>8,000.00</b>	<b>6,000.00</b>

Fuente Propia

Como se puede observar, en el cuadro anterior solo se incluyen los ingresos de cada trimestre se multiplica el 8% y el resultado se multiplica por el 25%, si el contribuyente tiene como opción acreditar el impuesto de solidaridad lo puede restar del impuesto sobre la renta determinado.

**Cuadro No. 26**  
**Cálculo del impuesto al final del periodo**

Descripción	Cierre Anual
Renta Bruta Acumulada	1,300,000.00
(-) Costos y Gastos Acumulados	1,250,000.00
(+) Costos y Gastos No Deducibles	10,000.00
(=) Renta Imponible Acumulada	60,000.00
Porcentaje	25%
<b>Impuesto Sobre la Renta Anual</b>	<b>15,000.00</b>
Impuesto de los tres trimestres	24,000.00
<b>Pago en exceso</b>	<b>9,000.00</b>

Fuente: Propia

En este ejemplo, como el impuesto de forma trimestral se calcula de una forma diferente al impuesto anual, porque en el trimestre solo se calcula sobre los ingresos y al final del periodo se le restan los costos y gastos, en este caso el impuesto pagado en los primeros tres trimestres excede al impuesto determinado al final del periodo quedando un pago en exceso que los contribuyentes no pueden seguir acreditando a futuros impuestos.







## CONCLUSIONES

Existe violación al principio de igualdad, porque solo una parte de los contribuyentes se encuentran afectados, el principio de capacidad de pago porque los contribuyentes desembolsan de forma anticipada el impuesto sobre una base incierta, el principio de confiscación derivado que la Administración Tributaria tarda en devolver el saldo al contribuyente quitándole su capital de trabajo.

Algunos contribuyentes inscritos en el régimen sobre utilidades se encuentran directamente afectados con la ley actual, por lo cual deberían utilizar su derecho de petición para solicitar inconstitucionalidad a la violación de su derecho de compensación de pagos trimestrales a cuenta del impuesto sobre la renta.

El procedimiento administrativo en materia tributaria en Guatemala es engorroso, tardado y caro para el contribuyente, conlleva a una auditoria por parte de la Administración Tributaria, en donde por diferencia de interpretación de la ley puede concluir que algunos gastos no debieron ser deducibles, por lo anterior, el contribuyente, aunque tenga motivos de defensa, decide no solicitar la devolución del pago en exceso de impuesto sobre la renta.

Existen injusticias en el pago anticipado del trimestre de Impuesto Sobre la Renta debido a que los contribuyentes no pueden compensar su saldo a favor con el impuesto de otras categorías como por ejemplo ganancia de capital.





## RECOMENDACIONES

Los contribuyentes podrían solicitar que se declare inconstitucional el artículo 38, derivado de que viola los principios de igualdad, capacidad de pago y confiscación, para que se modifique dicho artículo como estaba anteriormente que resultaba ser más justo y con un procedimiento ágil.

Los contribuyentes que se encuentran directamente afectados con la ley actual, deberían utilizar su derecho de petición para solicitar su derecho de compensación de pagos trimestrales a cuenta del impuesto sobre la renta.

En Guatemala, el procedimiento administrativo en materia tributaria debería ser más eficiente, ágil y menos costoso para el contribuyente, para que el contribuyente pueda ejercer sus derechos al solicitar la devolución del pago en exceso de impuesto sobre la renta.

Los legisladores deberían realizar una propuesta de modificación a la legislación, dejando un procedimiento fácil para que los contribuyentes puedan compensar el saldo a favor con el pago de otras categorías y no únicamente con las rentas generadas de la categoría sobre utilidades.





## REFERENCIAS

### Libros

Alveño Ovando, Marco Aurelio. (2013). *Derecho Tributario Guatemalteco Parte General*. Guatemala. Ediciones de Pereira.

Alveño Ovando, Marco Aurelio. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco Parte Especial*. Guatemala. Ediciones Santillana.

Aragón, M. F. (1998). *Manual de derecho Constitucional*. España.

Castillo González, Jorge Mario. (2003). *Derecho Administrativo*. Tomo I. 14<sup>a</sup>. Edición. Guatemala: Talleres de Impresiones Gráficas.

Carrasco Iriarte, Hugo. (2001). *Derecho Fiscal I. México*. Editorial IURE editores.

Fornos, I. E. (1998). *Manual de Derecho Constitucional*. Nicaragua: Hipamer.

Fraga, Gabino. (2000). *Derecho Administrativo*. 4<sup>a</sup> edición. México. Editorial Porrúa.

García López, Luis. (2000). *Derechos de los Contribuyentes*. México. Editorial Temis.

García Vizcaíno, Catalina. (2009). *Los tributos frente al federalismo*. Argentina: Ed. Depalma.

Gómez Sabiani, Juan Carlos. (2013). *Política Tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas*. Santiago de Chile: Cepal, Naciones Unidas.



- Guerrero, L. G. (2000). *Derechos de los contribuyentes*. Mexico: Instituto de investigaciones jurídicas.
- Irriarte, H. C. (2001). *Derecho Fiscal I*. Mexico: Iure Editores.
- Jarach, Dino. (2010). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Estados Unidos de América: Ed. Liceo Profesional Cima, Universidad de Indiana.
- Juárez, H. S. (2012). *Derecho Fiscal*. Mexico. Editorial Red tercer milenio.
- Martinez, A. N. (2012). *Derecho Tributario*. Mexico: Tesoem.
- Parejo Alfonso, Luciano. (2012). *Lecciones de Derecho Administrativo*. 5ª edición. España Editorial Tirant Lo Blanch.
- Quisbert, E. (2006). *Principios constitucionales*. Bolivia.
- Romero, G. B. (s.f.). (2000) *El control de constitucionalidad*. España Editorial Trotta
- Rodríguez Lobato, Raúl. (1982). *Derecho Fiscal*. 2ª edición. México. Editorial Porrúa
- Sánchez, N. G. (2004). *Garantías constitucionales del derecho de defensa del imputado*. Salamanca.
- Santos, A. (2012). *Derecho Administrativo I*. Mexico: Tercer Milenio.
- Sol Juárez, Humberto. (2012). *Derecho Fiscal*. Mexico. Editorial Novum.
- Valdés Costa, Ramón. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. 2ª edición. Argentina. Editorial B de F



Villegas Lara, Rene Arturo. (1999). *Derecho Mercantil Guatemalteco*. Tomo I. 4ª Edición. Guatemala. Editorial Universitaria.

## **Diccionarios**

Caballenas de Torres, Guillermo. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina. Heliasta.

Ossorio Manuel. (1978). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales*. Argentina: Heliasta.

Real Academia Española. (2005). *Diccionario de la Lengua Española*. 2 tomos. 22ª Edición. Madrid: Editorial Espasa Calpe, S. A.

## **Revistas**

Tezo & Asociados Auditores y Consultores, S. A. (Marzo 2015). Edición 6-15. Pagos en Exceso del ISR.

Caubilla, R. (2018). *Estado sobregirado Guatemala paga mas deuda que en salud*. SOY 502.

Garzaro, B. D. (2016). *Cada Guatemalteco en 2017 tendria una deuda de 8 mil 612*. Prensa Libre.

## **Sentencia**

Sentencia contencioso administrativo sala segunda proceso SCA-2003-31  
Gaceta 1, 12-86 (Constitucional 17 de 09 de 1986).  
Gaceta 3, 97-86 (Constitucional 25 de 02 de 1987).  
Gaceta 7, 164-87 (Constitucional 25 de 02 de 1988).



Gaceta 50, 615-98 (Constitucional 01 de 12 de 1998).  
Gaceta 61, 712-01 (Constitucional 19 de 09 de 2001).  
Gaceta 61, 1258-00 (Constitucional 10 de 07 de 2001).  
Gaceta 64, 583-01 (Constitucional 02 de 05 de 2002).  
Gaceta 93, 1824-2009 (Constitucional 17 de 07 de 2009).  
Gaceta 8, 38-88 (Constitucional 12 de 05 de 88).  
Gaceta 20, 364-90 (Constitucional 26 de 06 de 91).  
Gaceta 54, 661-99 (Constitucional 27 de 10 de 99).

## **Legislación**

Constitución Política de la República de Guatemala.  
Código Penal 17-73.  
Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89.  
Código Tributario, Decreto No. 6-91.  
Ley Orgánica de la superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98.  
Ley de actualización tributaria, Decreto 10-2012.

## **E-grafía**

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/>

<https://es.slideshare.net/estuderecho/recurso-revocatoria>

# ANEXOS





**SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA,  
DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS,  
IMPUESTOS PAGADOS POR IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES  
O DEPÓSITOS POR GARANTÍAS ADUANALES**  
(Ver instrucciones de llenado al reverso de la copia)

---

Lugar y fecha: \_\_\_\_\_

03A   MES   año

01  02

**SAT-2123-0058541**

Número de identificación Tributaria

---

04 **DOMICILIO FISCAL:** \_\_\_\_\_ 05 **DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES:** \_\_\_\_\_

06 Número y/o nombre de calle o avenida \_\_\_\_\_ 07 Número casa \_\_\_\_\_

08 Municipio \_\_\_\_\_ 09 Teléfono \_\_\_\_\_

10 Acto o similar \_\_\_\_\_ 11 Zona \_\_\_\_\_ 12 Código o Barrio \_\_\_\_\_ 13 Departamento \_\_\_\_\_

14 Fax \_\_\_\_\_ 15 Apartado Postal \_\_\_\_\_ 16 Correo Electrónico \_\_\_\_\_

---

**DEVOLUCIÓN DE:**

17 **CRÉDITO FISCAL DE IVA:**

EXPORTADORES RÉGIMEN ESPECIAL (CRÉDITO DEL PERÍODO)

EXPORTADORES RÉGIMEN OPTATIVO (CRÉDITO DEL PERÍODO)

REINVENTOS (REINVENTOS O ANULOS REINVENTOS EXPORTADORES)

A CONTRIBUYENTES QUE VENDEN A ENTIDADES EXENTAS

REINVENTOS (REINVENTOS DEL IVA)

---

18 **PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO:**  Nombre del impuesto: \_\_\_\_\_ 19 **Multas e intereses:**

---

20 **IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES:** DERECHOS ARANCELARIOS PAGADOS EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES  IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE COMBUSTIBLES

---

21 **DEPÓSITOS ADUANALES:**  FORMULARIO SAT-2011 NO. \_\_\_\_\_

---

22 **VALOR SOLICITADO EN QUETZALES:** En números: \_\_\_\_\_ En letras: \_\_\_\_\_

---

**DECLARACIONES:**

DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.	DECLARACIÓN No.	PERÍODO		VALOR Q.
	del 22-enero	al 22-enero			del 22-enero	al 22-enero	
23	24	25	26	27	28	29	30
31	32	33	34	35	36	37	38
39	40	41	42	43	44	45	46
47	48	49	50	51	52	53	54
55	56	57	58	59	60	61	62
63	64	65	66	67	68	69	70

---

**PARA APLICAR EN COMPENSACIÓN POR:**

ACREDITAMIENTO:  AJUSTES CONFIRMADOS:

Indica que el uso de la devolución es aplicado al pago de los siguientes deudas fiscales y exigibles.

Indica que el acreditamiento es aplicado a pago de impuesto a la Distribución de Período Crudo y Combustibles Derivados del Período o a importaciones subiguantes.

IMPUESTO	PERÍODO		VALOR	Número del expediente(s) de referencia de los ajustes confirmados
	del 22-enero	al 22-enero		
71	72	73	74	
75	76	77	78	
79	80	81	82	
TOTAL COMPENSACIÓN (73+75+79)			83	
DEVOLUCIÓN (23-80)			84	

---

Las cifras contenidas en este formulario y sus anexos son verdaderas y los créditos objeto de esta solicitud no han sido compensados o acreditados con anterioridad, ni respecto de otros de su procedencia o naturaleza alguna. Asimismo, no han sido trasladados al siguiente período ni a ningún otro.

---

**ANEXOS, OBSERVACIONES Y FIRMAS**

Adjunto \_\_\_\_\_ folios que se detallan en la "Hoja de Anexos".

Observaciones: \_\_\_\_\_

---

Firma: Propietario, Apoderado o Rep. Legal

NIT de quien firma:  -

Calidad con que actúa:

Propietario:  Representante Legal:

Nombre de quien firma: \_\_\_\_\_

**RÉGIMEN OPTATIVO DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL A EXPORTADORES:**

NIT DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR QUE FIRMA EL DICTAMEN:

-

Firma y sello de recepción SAT

---

Original: SAT      Copia: Contribuyente



**"HOJA DE ANEXOS"**

AL FORMULARIO SAT-2123 **0058541**

**"SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE CRÉDITO FISCAL DE IVA, DE PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO DE OTROS IMPUESTOS, IMPUESTOS PAGADOS EN IMPORTACION DE COMBUSTIBLES. O DEPÓSITOS POR GARANTIAS ADUANALES"**

No. de Anexo	Documento	No. de folios
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		
10		
11		
12		
13		
14		
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		
24		
25		
26		
27		
28		
29		
30		
31		
32		
33		
34		
35		
<b>Total de Folios:</b>		

Original: SAT

Copia: Contribuyente