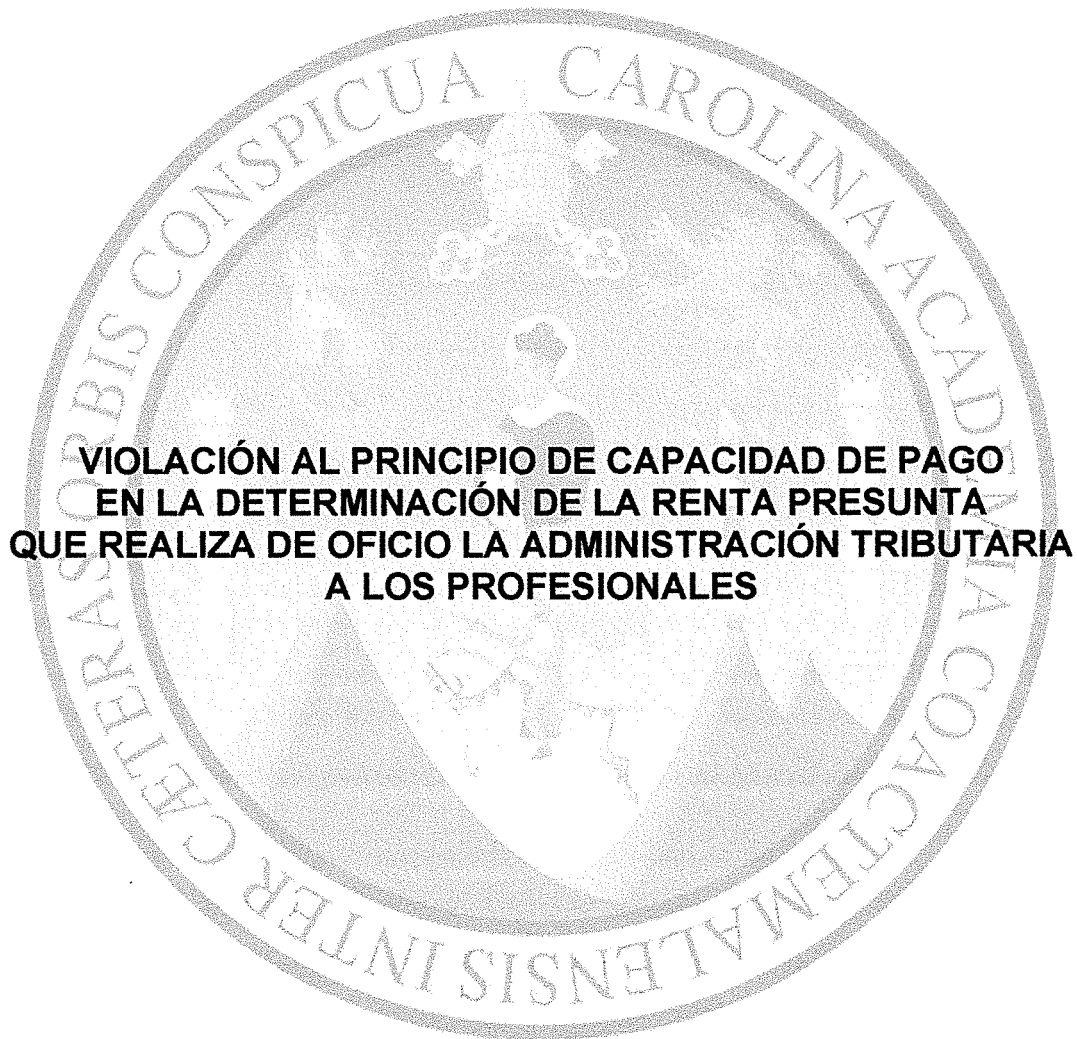




**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTA
QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
A LOS PROFESIONALES**

LUIS ARTURO VALDEZ

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2021

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

**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTA
QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
A LOS PROFESIONALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LUIS ARTURO VALDEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

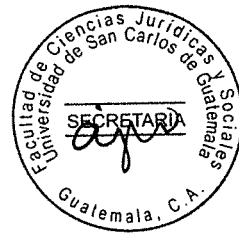
Guatemala, noviembre de 2021

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

DECANO:	M.S.c. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIA:	Licda. Evelin Johanna Chévez Juárez

RAZÓN:

“Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la Tesis”.
(Artículo 43 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas
y Sociales y del Examen General Público.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 24 de enero de 2020.

Atentamente pase al (a) Profesional, MAIDA ELIZABETH LÓPEZ OCHOA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
LUIS ARTURO VALDEZ, con carné 9617045,
 intitulado VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA
PRESUNTA QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS PROFESIONALES.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



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

Fecha de recepción 27 / 01 / 2020. f)

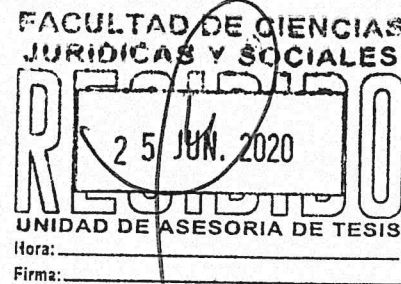
Asesor(a)
 (Firma y Sello)





Guatemala, 24 de junio de 2020

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

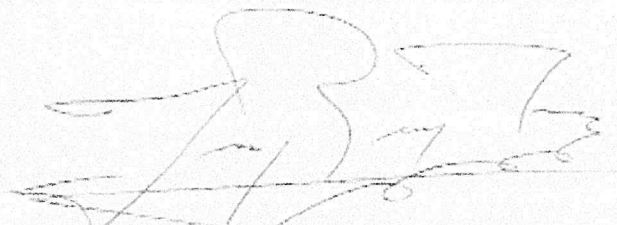


Estimado Licenciado:

Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis del bachiller **LUIS ARTURO VALDEZ** la cual se titula "**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTA QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA A LOS PROFESIONALES**".

Le recomendé al bachiller algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,



Lic. Fredy Roberto Anderson Recinos
Docente Consejero de la Comisión de Estilo

Lic. Fredy Roberto Anderson Recinos
Abogado y Notario

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



MSC. Maida Elizabeth López Ochoa
Abogada y Notaria
2ª. Calle 1-44 zona 10,
San Jacinto Mixco, Guatemala

Guatemala 22 de mayo del año 2020

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12



Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle, que en cumplimiento de la resolución del nombramiento de fecha 24 de enero del año 2020, en el que se me faculta para que como asesora, pueda realizar las modificaciones que tengan por objeto mejorar el trabajo de investigación del bachiller LUIS ARTURO VALDEZ, intitulado: **"VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTA QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS PROFESIONALES"**, procedo a emitir el siguiente dictamen:

I. CONTENIDO CIENTÍFICO Y TÉCNICO DE LA TESIS: Que procedí a asesorar el presente trabajo, en el que puedo determinar que mi asesorado realizó una investigación seria, consiente y responsable, sobre un tema de actualidad, que constituye una problemática social y legal, la cual contribuye técnica y científicamente, al estudio del derecho tributario.

II. METODOLOGIA Y TÉCNICAS UTILIZADAS: En el presente trabajo de investigación se utilizó la adecuada metodología de investigación científica, de acuerdo a los métodos, analíticos, deductivos, e históricos, sustentados en las técnicas de investigación documental y de campo, que permitieron alcanzar los objetivos previstos en el plan de investigación.

III. REDACCIÓN: La redacción final del presente trabajo de investigación se realizó de acuerdo a lo establecido en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en una secuencia lógica, de temas que introducen al lector de forma ordenada al contenido de la misma.



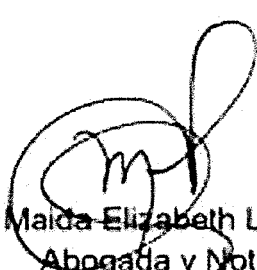
IV. CONTRIBUCIÓN CIENTÍFICA: El contenido de fondo del presente trabajo de investigación, es por demás interesante, sobre todo por la problemática tratada en el tema investigado, el cual se desarrolló con la estricta observación de las leyes constitucionales y ordinarias en materia tributaria, apegadas en todo al derecho positivo vigente, contribuyendo con esto al fortalecimiento del conocimiento de las obligaciones tributarias de los profesionales en las distintas ramas de las ciencias sociales.

V. CONCLUSIÓN DISCURSIVA: En la presente investigación, se concluye en primer lugar que es importante que los profesionales recién egresados y los mayores de sesenta años, posean los conocimientos mínimos sobre los impuestos que deben pagar en el libre ejercicio de su profesión y en segundo lugar se busca con esta investigación, dar respuesta a la interrogante sobre si, ¿Es realmente necesario que la Administración Tributaria, por presunción de la ley, sea la que determine de oficio el régimen tributario de todo el gremio de profesionales en Guatemala?.

VI. BIBLIOGRAFÍA: La bibliografía que fue consultada, considero que fue la más indicada, pues según mi criterio estaba relacionada directamente con la temática tratada, además porque que fueron consultadas y analizadas importantes obras de autores nacionales y extranjeros, en materia tributaria.

De conformidad con lo anterior expuesto y dando cumplimiento a lo establecido en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, declaro expresamente no ser pariente del estudiante dentro de los grados de ley y que resulta procedente dar un **DICTAMEN FAVORABLE**, al estudiante **LUIS ARTURO VALDEZ**, aprobando el trabajo de tesis asesorado, para que se continúe con el trámite respectivo.

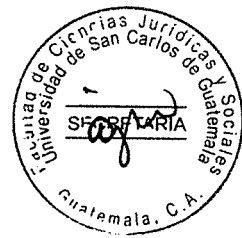
Me suscribo de usted, en forma atenta y respetuosa,


MSC. Maida Elizabeth López Ochoa
Abogada y Notaria
Cel.: 51771508
Colegiada No. 10,470

MSC. Maida Elizabeth López Ochoa
Abogada y Notaria
Cel.: 51771508
Colegiada No. 10,470



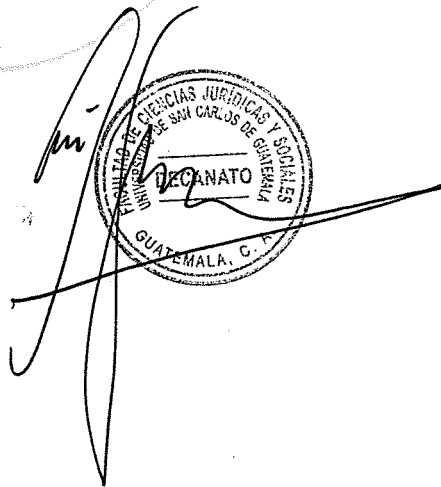
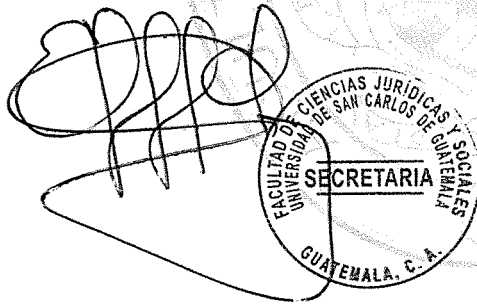
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

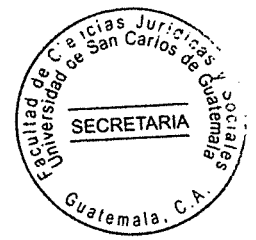


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veintiocho de mayo de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS ARTURO VALDEZ, titulado VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO EN LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA PRESUNTA QUE REALIZA DE OFICIO LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS PROFESIONALES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.





DEDICATORIA

A DIOS:

Creador de todo el universo y quien merece toda la gloria y honor, por ser el padre que nunca tuve y por darme la sabiduría y el entendimiento, siendo la luz en mi camino hasta hoy, lo cual me permite alcanzar uno de mis objetivos y llegar hasta este momento tan especial.

A MI MADRE:

Tomaza Valdez Carrera, a quien después de Dios le debo todo lo que soy, aunque ya no está físicamente conmigo, sus enseñanzas y su legado seguirán por generaciones transmitiéndonos ese espíritu de emprendedores. Estoy seguro que le hubiera gustado ver mi graduación, por lo que este triunfo se lo dedico a ella de forma muy especial.

A MI ESPOSA:

Yaneth Valdez, Muchísimas gracias por inspirarme en este recorrido profesional, gracias por haber creído en mí, sin que yo fuera alguien.

A MIS HIJOS:

Jonathan Ricardo, Karen Marleny y Luis Fernando por su paciencia y apoyo incondicional y fuente de mi inspiración.



A: Mis cuñadas Violeta, Carola y Rocío por su valiosísimo apoyo en las buenas y en las malas, no tengo como pagarles.

A: Mis sobrinos un especial agradecimiento, aunque por ser muchísimos me es imposible nombrarlos uno a uno, de manera muy especial a los que están fuera de nuestras fronteras patrias por diversos motivos.

A: Mis catedráticos por sus valiosas enseñanzas que a lo largo de este camino me permiten hoy alcanzar tan anhelado objetivo profesional.

A: Mi asesora, Msc. Maida Elizabeth López Ochoa, por confiar en mi persona y creer que era capaz. Hoy comparto con ella la dicha de este logro académico.

A: La gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y a su insigne Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, cuna de ilustres guatemaltecos y de la cual me siento orgulloso de egresar.

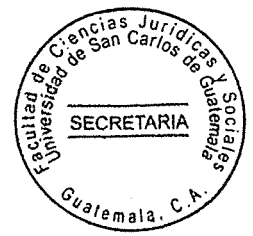


PRESENTACIÓN

La presente Investigación se enfocará en la clara violación al principio de capacidad de pago en la determinación de la renta presunta que realiza de oficio la Administración Tributaria, a todos los profesionales universitarios recién graduados y colegiados activos de las distintas ciencias en el Departamento de Guatemala. La rama del derecho objeto de la investigación fue el derecho tributario y el derecho constitucional.

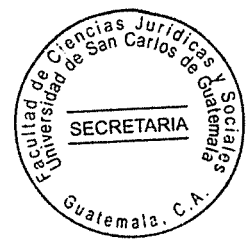
La Ley del Impuesto Sobre la Renta o Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República establece en el Artículo 17, que el profesional universitario que haya percibido renta por la prestación de sus servicios profesionales y no esté inscrito como contribuyente o esté inscrito, pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume, salvo prueba en contrario, que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales.

El presente análisis pretende dar una posible solución a este problema, mismo que será investigado desde el punto de vista objetivo, tomando en consideración las disposiciones legales contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala y en las demás leyes ordinarias específicas, relacionadas al problema de los profesionales universitarios recién graduados o mayores de sesenta años, así como las disposiciones doctrinarias contenidas en diferentes libros y estudios de profesionales en materia tributaria.



HIPÓTESIS

La Hipótesis que se plantea para la solución a la presente problemática, tomando en consideración la falta de conocimiento de los profesionales recién graduados y los mayores de sesenta años, es la siguiente: Proponer en el corto o mediano plazo, la reforma de la legislación vigente, específicamente el Artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, del Congreso de la República, que faculta a la Administración Tributaria, para que de oficio presuma que los profesionales recién graduados y los profesionales mayores de sesenta años, al haber percibido renta en la prestación de sus servicios y que no estén inscritos en ningún régimen tributario, paguen impuestos en base a un ingreso de treinta mil quetzales.

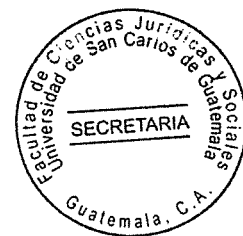


COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Una vez concluida la presente investigación y después del análisis de cada tema y subtemas investigados, se puede concluir que en el presente problema investigado, se logró determinar que la hipótesis planteada sobre la violación al principio de capacidad de pago en la determinación de la renta presunta que realiza de oficio la Administración Tributaria a los profesionales recién graduados y a los profesionales mayores de sesenta años, contraviene los principios plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente lo preceptuado por el Artículo 243.

La hipótesis planteada se comprobó tomando en cuenta la aplicación a esta problemática que plantea la legislación guatemalteca en materia tributaria, contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Código Tributario, Decreto 6-91, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, el Código de Comercio, Decreto 2-70 y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92, todos del Congreso de la República de Guatemala.

Al final de la presente investigación se llegó a la conclusión de que, se considera oportuno la revisión, por parte de las autoridades legislativas, de las leyes antes mencionadas, en especial lo regulado en la Ley de Actualización Tributaria, en su Artículo 17 y de ser necesario, promover la reforma del artículo antes mencionado, esto con el propósito de que los profesionales recién graduados puedan cumplir de una mejor forma con sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria.



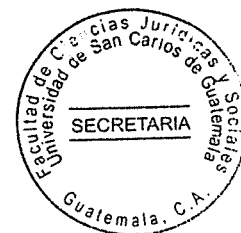
ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario	1
1.1 Definición	1
1.2 Antecedentes	3
1.2.1 Edad Media.....	3
1.2.2 Época Colonial.....	4
1.2.3 Época Moderna.....	6
1.3 Características	6
1.3.1 Coacción en la génesis del tributo.....	6
1.3.2 Coacción normada.....	7
1.3.3 Tipicidad del hecho imponible.....	7
1.3.4 Prohibición de la analogía.....	9
1.3.5 Irretroactividad	9
1.3.6 Capacidad contributiva.....	10
1.4 Partes del derecho tributario	10
1.4.1 Parte general	10
1.4.2 Parte específica	11
1.5 Fuentes.....	12
1.5.1 La Constitución Política de la República de Guatemala	12
1.5.2 La ley	13
1.5.3 Los tratados y convenciones internacionales	14
1.5.4 Los reglamentos	14
1.6 Autonomía.....	14
1.6.1 Su propia legislación.....	15
1.6.2 Sus propios principios.....	16
1.6.3 Su propia doctrina.....	16



1.7 Integración	16
1.8 Relación con otras ciencias	17
1.9 Codificación	18

CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	19
2.1 Definición doctrinaria.....	20
2.2 Antecedentes	20
2.3 Características	21
2.4 Elementos	21
2.5 División	22
2.5.1 Reales.....	22
2.5.2 Personales.....	23
2.5.3 Directos.....	23
2.5.4 Indirectos	23
2.6 Efectos de los impuestos	24
2.6.1 Los que se pagan a tiempo.....	24
2.6.2 Los que no se pagan a tiempo	25
2.7 Clasificación de los tributos	25
2.7.1 El impuesto	26
2.7.2 El arbitrio.....	26
2.7.3 Las contribuciones especiales o contribuciones por mejoras	27
2.7.4 Las tasas	28
2.8 Principios que rigen la tributación.....	28
2.8.1 Principio de legalidad	29
2.8.2 Principio de capacidad de pago	30
2.8.3 Principio de no confiscación.....	31
2.8.4 Principio de irretroactividad	31
2.8.5 Principio de justicia tributaria.....	31
2.8.6 Principio de igualdad.....	32



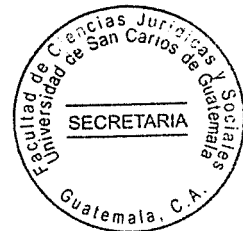
2.8.7 Principio de no doble tributación	32
---	----

CAPÍTULO III

3. La obligación tributaria	33
3.1 Definición legal.....	33
3.2 Definición doctrinaria.....	34
3.3 Antecedentes	35
3.4 Características	35
3.5 Naturaleza jurídica	36
3.6 Tipos de obligaciones.....	37
3.6.1 Materiales	37
3.6.2 Formales.....	38
3.6.3 Accesorias	39
3.7 Determinación	39
3.8 Efectos.....	40
3.9 Cumplimiento	41
3.10 Formas de extinción.....	42
3.10.1 El pago.....	42
3.10.2 La compensación.....	43
3.10.3 La confusión.....	44
3.10.4 La condonación o remisión	44
3.10.5 La prescripción.....	45
3.10.6 La novación.....	46

CAPÍTULO IV

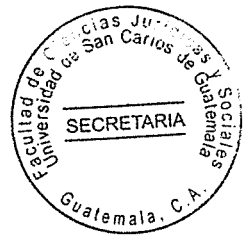
4. La relación jurídico tributaria.....	47
4.1 Definición	47
4.2 Antecedentes	48
4.3 Características	48



4.4 Naturaleza jurídica	49
4.5 Elementos	49
4.5.1 Sujeto activo	50
4.5.2 Sujeto pasivo	50
4.5.3 El hecho generador.....	55
4.5.4 El objeto impositivo	56
4.5.5 El tipo impositivo	57
4.5.6 La base impositiva o imponible	57
4.6 La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)	58
4.6.1 Antecedentes	59
4.6.2 Naturaleza jurídica	59
4.6.3 Objetivos	60
4.6.4 Atribuciones	61
4.6.5 Funciones	62
4.6.6 El programa permanente de cultura tributaria	62

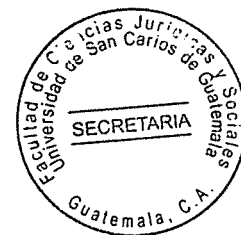
CAPÍTULO V

5. Obligaciones de los profesionales	63
5.1 Inscripción del profesional	64
5.2 Emitir facturas	65
5.3 Llevar libro de compras y ventas	67
5.4 Dar avisos	68
5.4.1 Por cese de operaciones	68
5.4.2 Por suspensión o terminación de actividades	68
5.4.3 Por atención de oficina pero si operar	69
5.5 Principales impuestos a los que está afecto	69
5.5.1 El impuesto al valor agregado	70
5.5.2 El impuesto sobre la renta	74



CAPÍTULO VI

6. Las rentas de actividades lucrativas	77
6.1 Regímenes de actividades lucrativas	78
6.2 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas	78
6.3 El tipo impositivo en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas	79
6.4 La renta bruta	79
6.5 La renta presunta	79
6.6 Excepciones	80
6.7 Comentario	81
6.8 La renta presunta de los profesionales	82
6.9 Determinación de oficio	82
6.9.1 Sobre base cierta	83
6.9.2 Sobre base presunta	84
6.10 Efectos de la determinación sobre base presunta	85
6.11 Desconocimiento de los profesionales respecto a sus obligaciones tributarias .	85
6.12 Ilícitos tributarios	86
6.12.1 Infracciones tributarias	86
6.12.2 Delitos tributarios	91
6.13 Comentario	94
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	95
BIBLIOGRAFÍA	97



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo no pretende abarcar todos los temas sobre las obligaciones tributarias de todos los profesionales, sino más bien de todas aquellas circunstancias tendientes al alcance de los objetivos que se trazaron desde el principio en el plan de investigación original, con respecto a la obligación del pago del impuesto sobre la renta y la determinación sobre base presunta, que de oficio y por mandato legal realiza la Administración Tributaria a todos los profesionales recién graduados y a los mayores de sesenta años.

Los motivos que impulsaron la realización de la presente investigación, son los de buscar una posible solución a esta problemática, que si bien es cierto pasa por desapercibida, es una realidad latente que merece una mejor atención por parte de las autoridades, esto con el único propósito de que sobre cualquier interés particular o partidario, sea respetado el principio constitucional de capacidad de pago de los profesionales antes mencionados.

El objetivo es poder analizar detenidamente la legislación vigente en materia tributaria aplicada al presente caso, específicamente lo regulado en el Artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el que se encuentra regulado lo relativo a la renta presunta de los profesionales recién graduados y los mayores de 60 años.

El presente estudio cuenta con los parámetros específicos para fundamentar la investigación en todo su contenido, sobre la violación al principio de capacidad de pago que la Administración Tributaria, como entidad reguladora y administradora de los tributos, realiza, en la determinación de la obligación a los profesionales sobre base presunta, al investigar hasta qué punto es factible que sea de esa y no de otra forma su determinación.

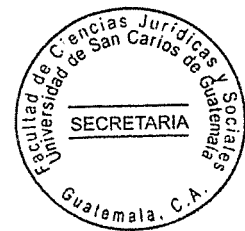


El principio de capacidad de pago, tiene que ver directamente con la capacidad económica real y no solo nominal del profesional obligado y es el límite constitucional al poder imperio del Estado. Este principio lo que busca por sobre cualquier interés, es que la tributación sea justa y equitativa, obligando al legislador a tomar como presupuestos, no solo la capacidad económica del profesional, sino a las condiciones económicas que le garanticen a él y su familia una vida digna.

El problema real es que en el ejercicio liberal de la profesión, no todos los profesionales universitarios recién graduados o mayores de sesenta años, perciben rentas mayores a treinta mil quetzales, por lo que se ven en la necesidad de justificar en cada periodo fiscal ante la Administración Tributaria, que no tienen esos ingresos y que por desconocimiento de los procedimientos, podrían estar cometiendo infracciones, o hasta delitos tributarios, sancionados con multas y prisión.

Los métodos de investigación que se utilizaron en la realización de la presente investigación, fueron el método sociológico, el método analítico y el método deductivo y las técnicas de investigación documental, en donde se realizó un análisis a las distintas leyes en materia tributaria, se estudió libros de autores nacionales y extranjeros referentes al tema, se documentó lo que pareció de relevancia en las guías tributarias promovidas por la Administración Tributaria, además se investigó distintas páginas de internet relacionado al tema.

El trabajo se encuentra desarrollado sistemáticamente en seis capítulos ordenados y concatenados en secuencia lógica y de fácil lectura, los cuales introducen al lector de forma ordenada al tema tratado. En el primer capítulo esta contenido lo referente al derecho tributario y sus antecedentes en la historia de la tributación, en el segundo capítulo lo que respecta a los tributos y su evolución, en el tercer capítulo la obligación tributaria, en el cuarto capítulo la relación jurídico tributaria, en el quinto capítulo las obligaciones de los profesionales y en el capítulo seis, las rentas de actividades lucrativas.



CAPÍTULO I

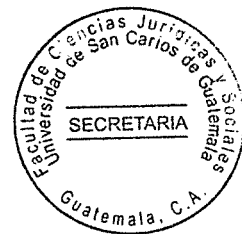
1. El derecho tributario

El derecho tributario, también conocido en la doctrina como derecho fiscal, tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento, la recaudación y la administración de los tributos e impuestos, además establece las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder imperio tributario, con el propósito de obtener de los particulares, los ingresos que le sirvan para sufragar el gasto público y para alcanzar el bien común.

En la actualidad el estudio del derecho tributario es considerado por muchos autores, como una de las ramas más recientes del derecho financiero, en la actividad recaudadora que lleva a cabo el Estado por intermedio de la administración Tributaria. El derecho tributario posee legislación, doctrina, teorías, principios e instituciones propias, mismas que los últimos tiempos han ganado un espacio importante dentro del estudio moderno de esta parte del derecho.

1.1 Definición

Cuando se intenta dar una definición de derecho tributario o fiscal, se debe tomar muy en cuenta la doctrina que existe al respecto y los diferentes puntos de vista de reconocidos tratadistas y estudiosos del mismo, que se han adentrado en el complejo,



pero apasionante estudio de esta rama del derecho público financiero, como lo es el derecho tributario.

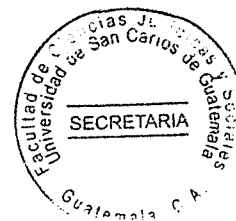
En el presente estudio se tratará de dar tres definiciones de derecho tributario de reconocidos autores como, Héctor Villegas, quien muy acertadamente dice que “El derecho tributario, es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos”.¹

Otra definición de derecho tributario o fiscal, es la que nos proporciona el reconocido profesor mexicano de derecho financiero, Sergio Francisco de la Garza, quien sostiene que, “El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es impuestos, derechos o tasa y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración pública y los particulares”².

Una de las definiciones que se ajusta muy bien al presente estudio, por la importancia y espacio que esta rama de la ciencia del derecho ha venido ganando en la actualidad, es la propuesta por Gladis Elizabeth Monterroso, en su obra, “Fundamentos Tributarios”, quien afirma que, “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, extinción y modificación de la

¹ Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, Sexta Edición, 1997. Pág. 133.

² De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Editorial Porrúa, México, 2001. Pág. 319



relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo”.³

1.2 Antecedentes

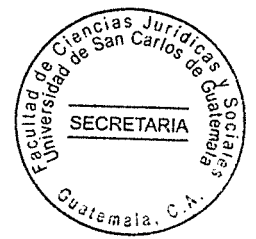
Según Monterroso, “Históricamente es a finales del siglo XX cuando se principia a identificar esta nueva rama del derecho llamada derecho tributario, incluyéndose en la doctrina como parte del derecho financiero, por lo que en nuestras universidades el estudio del mismo se reduce a un curso o a lo sumo dos, dándole más importancia a otras ramas del derecho civil y penal, entre otras, dejando al derecho tributario como parte del derecho financiero”⁴

1.2.1 Edad Media

El Sistema económico de la edad media se basaba principalmente en la agricultura, la cual era una actividad comercial muy escasa y de limitada circulación monetaria. Las constantes guerras y enfrentamientos entre la antigua Roma y las naciones a las que conquistó, afectaron mucho el comercio antiguo, es así como se desarrolla en gran escala la economía a partir del factor tierra, cuyos propietarios originales después de los monarcas, era la iglesia católica.

³ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Comunicación Gráfica G&A, Guatemala, Cuarta Edición, 2015. Pág. 7.

⁴ **Ibid.** Pág.3.



Los pueblos de Asia y Europa se replegaron a su propia geografía, generándose grandes guerras entre los señores feudales propietarios de esas grandes extensiones de tierra, quienes armando a sus huestes, sometían a los campesinos, imponiéndoles onerosos tributos a cambio de proporcionarles seguridad. Estos señores feudales reconocían a un monarca, al que pagaban sus propios tributos.

“En la edad media, surgieron impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, cuya aparición se dice, surge en 1789, cuando en Inglaterra, en la edad media, se exigía un quinto, un sexto y un décimo de los productos de la tierra, de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes, ese quinto fue después trasladado como un gravamen a América cuando la misma fue conquistada”.⁵

1.2.2 Época Colonial

“La primera época de la conquista en Guatemala fue sumamente violenta. Al despojo abierto y al terror se agregó un tributo tasado arbitrariamente, es decir que se impuso una tributación conforme al interés inmediato de los conquistadores de enriquecerse rápidamente y no de los indígenas dominados”.⁶ Inmediatamente después de ser sometidos los territorios, en la época de la colonia los indígenas pagaban a los conquistadores o colonizadores españoles, una cantidad que consistía en dinero o en

⁵ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 22.

⁶ <https://wikiguate.com.gt/tributo/> (consultado: 15 de junio 2018).

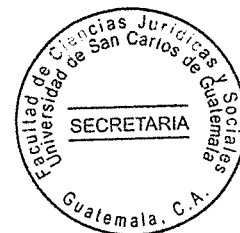
especie, dos veces al año, dicho gravamen se pagaba desde que los afectados contraían matrimonio o alcanzaban los diez y ocho años de edad.

“Con las leyes nuevas se reorganizó la tributación indígena, la primera tasación de tributos de que se tiene noticia se realizó en el año de 1536, por el obispo Francisco Marroquín y en 1548 el segundo presidente de la real audiencia de Santiago de Guatemala, Alonso López de Cerrato, ordenó una nueva tasación en la cual disminuyó sustancialmente el monto de los tributos individuales”.⁷

El sistema de tributación de los indios a la corona, perduró con ciertas características y pequeños cambios hasta la época de la independencia. El tributo fue el comienzo de una carga específica para los indios, por ser considerados vasallos servidores del rey, el cual consistía en un valor que cada contribuyente debía entregar un monto específicamente en dinero o especie, independientemente de cuales fueran sus ingresos o la actividad a la que se dedicara.

Uno de los impuestos que se pagaba a la corona española era el Alcabala, el cual consistía en el pago del dos por ciento (2%), de los valores implicados en cualquier operación de traspaso, compraventa o herencia que se realizara. Este impuesto se comenzó a cobrar en Santiago de Guatemala en el año de 1576 y fue cobrado por el ayuntamiento hasta 1762, cuando comenzaron a cobrarla oficiales reales designados por la real audiencia.

⁷ <https://wikiguate.com.gt/tributo/>. (consultado: 15 de junio 2018).



1.2.3 Época Moderna

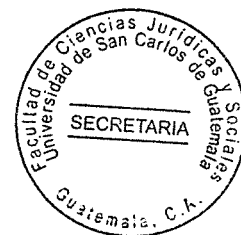
En Guatemala en el año de 1991, es creado el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y ese mismo año entra en vigencia en todo el territorio nacional. El Código Tributario con el paso del tiempo ha sido reformado en varias ocasiones, atendiendo a las políticas económicas estatales del gobierno de turno y a los intereses de la clase que ostenta el poder, dando como resultado la creación de nuevos impuestos para el pueblo.

1.3 Características

El presente estudio no pretende profundizar sobre todas las características del complejo estudio del derecho tributario, ni mucho menos delimitar su campo de acción en cuanto a su relación con otras ciencias del derecho, sin embargo se tratará de hacer un breve resumen de las características más importantes del mismo, siguiendo la respetada opinión de reconocidos juristas y estudiosos de esta importante rama del derecho, entre las que sobresale la de Monterroso.

1.3.1 Coacción en la génesis del tributo

En la coacción en la génesis del tributo, Monterroso sostiene que, "El estado hace uso de la potestad tributaria, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el



encargado de crear los tributos por medio de la ley, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras”.⁸

1.3.2 Coacción normada

Continúa manifestando Monterroso que, “Las normas tributarias solo pueden ser implementadas por el Estado, en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia. esta coacción normada es ejercida por medio de las leyes tributarias”.⁹ El Artículo 239 constitucional en su última parte establece; “Las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, así como las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

1.3.3 Tipicidad del hecho imponible

La tipicidad del hecho imponible es una de las principales características del derecho tributario y se fundamenta en el principio de legalidad que se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece, “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las

⁸ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 13.

⁹ **Ibid.** Pág. 14.



necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las Exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.
(...).

Esto quiere decir que todos los impuestos o tributos para que sea obligatorio su cumplimiento y pago, deben estar previamente establecidos en la legislación tributaria específica y ser de observancia general en todo el territorio nacional, además la ley,



regula los distintos tipos de infracciones, contravenciones y delitos tributarios, así como sus respectivas sanciones pecuniarias, incluso penas de prisión, para casos extremos.

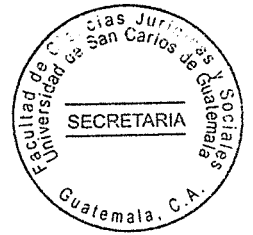
1.3.4 Prohibición de la analogía

El Artículo 5 del Código Tributario, preceptúa, “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

1.3.5 Irretroactividad

“Tanto en materia tributaria, como en materia penal, la ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición, se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes”.¹⁰ Esto se encuentra fundamentado en el Artículo 66 del Código Tributario, (Reformado por el Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala).

¹⁰ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 18.



1.3.6 Capacidad contributiva

Respecto a la capacidad contributiva o capacidad económica del contribuyente, Matías Cortés Domínguez, citado por Héctor Villegas, pone énfasis en dicho aspecto al sostener que, "La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructuración de la dogmática del tributo".¹¹

1.4 Partes del derecho tributario

El derecho tributario, también conocido por muchos autores como derecho fiscal, para su estudio comprende dos partes: parte general y parte específica. En la presente investigación se analizará las mismas, tomando en consideración la objetividad que requiere el tratar de abordar sus instituciones más importantes, por lo que se tomará lo que sea más relevante de cada una de ellas.

1.4.1 Parte general

Según el autor Villegas, "La parte general del derecho tributario también se divide en: Derecho tributario material, que contiene básicamente las normas relativas a la obligación tributaria, como nace hasta como se extingue, el derecho tributario formal que estudia todo lo referente a la aplicación de las normas materiales aplicadas a casos concretos, además estudia la determinación del tributo y por último el derecho tributario

¹¹ Villegas, Héctor. **Op. Cit.** Pág. 156.



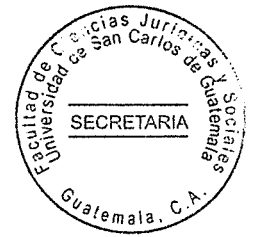
procesal, que contiene las normas que regulan las controversias entre el fisco y los sujetos pasivos”.¹²

En forma resumida la parte general del derecho tributario comprende todas las normas de aplicación general concerniente a las obligaciones tributarias tales como: el hecho generador, los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el pago de tributos, las instituciones, los tipos de tributos, los plazos, así como los principios que rigen el mismo. Esta se encuentra desarrollada específicamente en el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

1.4.2 Parte específica

La parte específica del derecho tributario se encuentra distribuida en las distintas leyes tributarias especiales, entre las que se pueden mencionar: El Código Tributario, Decreto 6-91, la Ley Sobre Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, Decreto 4-2012, la Ley de Impuesto Sobre la Renta o Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, todos decretados por el Congreso de la República y sus respectivos reglamentos.

¹² **Ibid.** Pág. 163.



1.5 Fuentes

El jurista Fernando Pérez Royo, citado por Monterroso, afirma que, “En el derecho tributario al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho, se ciñe a los modos de creación del mismo derecho escrito, por lo que en derecho tributario no pueden ser fuente del mismo la analogía y la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre o analogía”.¹³

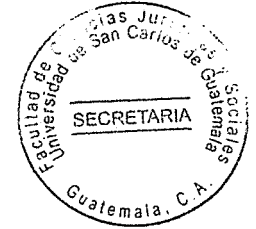
Por lo anterior expuesto se deduce que, el ordenamiento jurídico preestablecido en el contexto del estudio del derecho tributario, se fundamenta principalmente en el ordenamiento jurídico constitucional, para luego desarrollar sus preceptos, principios, estatutos, doctrina propia y demás instituciones en el ordenamiento jurídico ordinario, a través de leyes tributarias específicas.

1.5.1 La Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, es por excelencia la primera de las fuentes del derecho tributario, pues como norma suprema del ordenamiento jurídico, sirve como base a todas las leyes tributarias ordinarias, las cuales en ningún momento pueden oponerse a lo establecido en la misma.¹⁴ En caso de que existiera oposición o

¹³ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 86.

¹⁴ El último párrafo del Artículo 239 de la **Constitución Política de la República de Guatemala**, establece: “Son nulas Ipso Jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo”.



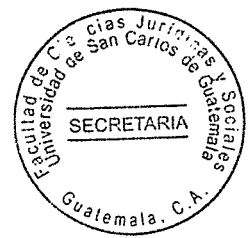
contradicción de alguna norma en alguna ley ordinaria, esta sería catalogada como inconstitucional y sería declarada nula ipso jure, (nula de pleno derecho).

La constitución, las leyes, los tratados y los reglamentos son fuentes del derecho tributario, según lo establecido en el Artículo 2 del Código Tributario, que textualmente establece, "Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Las leyes, los tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c) Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo y que sean de aplicación en toda la república".

1.5.2 La ley

La ley es una de las principales fuentes del derecho tributario, esto según lo establecido en el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, "La ley es la fuente del ordenamiento jurídico, la jurisprudencia, la complementara. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada".



1.5.3 Los tratados y convenciones internacionales

Los tratados y convenios internacionales en materia tributaria, firmados y ratificados por Guatemala, en materia de derechos humanos tienen preeminencia sobre el derecho interno y son considerados como fuente del derecho tributario, en tanto no tergiversen los principios constitucionales, ya que esto garantiza el respeto y la protección del patrimonio de los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, con el fin primordial de evitar las violaciones a los derechos humanos en relación a la tributación.

1.5.4 Los reglamentos

Los reglamentos son, "normas jurídicas de rango inferior a la ley dictada por órgano que tiene atribuida potestad reglamentaria. Los reglamentos no pueden regular materias reservadas a la ley, ni infringir normas con dicho rango. Para que produzcan efectos jurídicos deben ser publicados en el Diario Oficial que corresponda y tienen vigencia indefinida hasta que se modifiquen por otras normas de mayor o igual rango".¹⁵

1.6 Autonomía

En relación a la autonomía del derecho tributario existen básicamente dos posiciones opuestas una de la otra, una de las cuales niega todo tipo de autonomía del derecho

¹⁵ <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/reglamento/reglamento.htm>. (consultado: 15 de junio 2018).

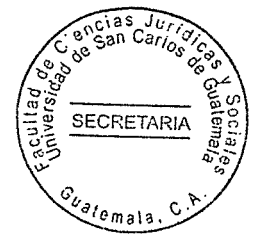


tributario, pues lo considera aun como una rama o parte del derecho financiero y por otro lado está la que considera al derecho tributario material, como una ciencia del derecho completamente autónoma, esto después de que hace poco tiempo se desligara del derecho público financiero.

Siguiendo la segunda posición, que considera al derecho tributario como una rama del derecho público con autonomía plena e independiente de las demás ramas del derecho, se puede afirmar que el derecho tributario posee entre otras características, su propia legislación, principios, teorías, doctrina, procedimientos e instituciones.

1.6.1 Su propia legislación

El derecho tributario posee su propia legislación, entre las que se pueden mencionar: la Constitución Política de la República de Guatemala, que consagra en muchos de sus artículos los principios que son fundamento del ordenamiento jurídico ordinario en materia tributaria, el Código Tributario, Decreto 6-91, seguidamente se puede mencionar, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, la Ley del Impuesto sobre la Renta o Ley en Materia Tributaria, Decreto 10-2012, la Ley sobre Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, Decreto 4-2012, todos del Congreso de la República, en armonía con las demás leyes ordinarias tributarias específicas.



1.6.2 Sus propios principios

El derecho tributario tiene sus propios principios, en los cuales fundamenta sus acciones el Estado, por medio de su poder imperio en la recaudación, control y administración de los tributos. Entre los principales principios que sustentan el derecho tributario, se puede mencionar: el principio de legalidad, el de capacidad de pago, el de igualdad, el de irretroactividad, el de doble tributación, el de equidad, el de no confiscación de bienes.

1.6.3 Su propia doctrina

El derecho tributario o fiscal en este tiempo, ha dejado de ser una ciencia del derecho dependiente del derecho financiero, por lo que muchos autores y juristas nacionales y extranjeros de reconocida trayectoria, promueven la amplia esfera en que esta rama del derecho debe ser estudiada, a la vez sugieren darle la debida importancia y atención que se merece. "Los estudios en relación a la misma, ha motivado el estudio y análisis identificándolo, como una materia autónoma, por lo que sin lugar a dudas se puede asegurar que el derecho tributario tiene su propia doctrina".¹⁶

1.7 Integración

En la actualidad y de acuerdo a reconocidos tratadistas y conocedores del derecho tributario o fiscal, éste para su comprensión y estudio, debe ser estudiado desde un punto

¹⁶ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 35.



de vista objetivo e imparcial, pues esto permite que pueda ser separado del derecho financiero, ya que como se ha venido haciendo referencia en este trabajo, el derecho tributario posee autonomía propia, esto quiere decir que sus instituciones, teorías, doctrina, principios, normas y procesos, son independientes de las otras ramas del derecho.

El derecho tributario o fiscal, está integrado por normas legales específicas en materia tributaria, entre las que se puede mencionar en orden jerárquico: La Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada por la Asamblea Nacional Constituyente en el año 1985, el Código Tributario, Decreto 6-91, la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, y la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, ambos del Congreso de la República.

1.8 Relación con otras ciencias

De acuerdo a lo que dice el reconocido autor en materia de derecho tributario, Rodríguez Lobato, "El derecho fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el derecho fiscal ha adaptado a sus finalidades. Esta adaptación, en ocasiones, tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del derecho donde han sido tomados".¹⁷

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. Universidad Autónoma de México. México, Segunda Edición. 1986. Pág. 18.



En la actualidad muchos autores reconocen la importancia del derecho tributario, como una de las ramas recientemente desligada del derecho financiero y reconocen la relación que ésta guarda con el derecho constitucional, del cual proceden la mayoría de sus instituciones. Los límites al poder imperio del Estado, además de ser un freno y contrapeso en la aplicación de las normas tributarias, es un logro en estos tiempos, lo que permite que el derecho tributario.

1.9 Codificación

La codificación del ordenamiento jurídico tributario es importante, porque permite que la aplicación de las normas contenidas en las distintas leyes específicas, sean respetadas por todos los sujetos sobre los que recae el cumplimiento de sus disposiciones, además de que un ordenamiento jurídico tributario desarrollado en leyes especiales, permite establecer, cuáles son las principales obligaciones fiscales, sus incidencias, las infracciones o delitos y las sanciones correspondientes.

El ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria, se encuentra principalmente contenido en el Código Tributario, Decreto 6-91, pero además existen importantes leyes tributarias complementarias tales como: la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, la Ley del Impuesto Sobre la Renta o Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, la Ley Sobre Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, Decreto 4-2012, todos del Congreso de la República.



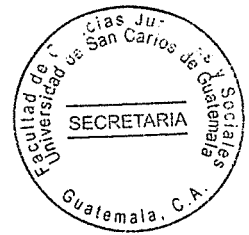
CAPÍTULO II

2. Los tributos

El concepto legal de tributo, se encuentra contenido en el Artículo 9 del Código Tributario, el cual literalmente preceptúa: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. El tributo o impuesto es una obligación que los particulares, como sujetos pasivos ante la administración estatal, están obligados a pagar al fisco, según la determinación que previamente esté establecida en la legislación específica y que sea de carácter obligatorio.

Para el reconocido jurista y escritor, Manuel Ossorio, el tributo, “Es un impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga, servidumbre, obligación, censo, reconocimiento feudal del vasallo con respecto al señor”.¹⁸ Esta definición está por demás acertada para el objetivo del presente estudio, en el cual se conocerá sus antecedentes históricos, características, elementos y su clasificación legal, mismos que se analizarán de forma detallada en el desarrollo de la presente investigación.

¹⁸ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Primera Edición Electrónica. (consultado: 9 de junio 2019).



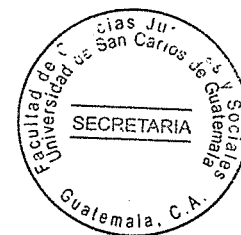
2.1 Definición doctrinaria

En la doctrina el tributo o impuesto es considerado por muchos estudiosos del derecho tributario como una prestación generalmente en dinero, que es obligatoria y exigida por el Estado, a través de su poder imperio y en coordinación con la Administración Tributaria, a los particulares como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria. El maestro argentino de derecho tributario en América Latina, Giuliani Fonrouge, define el tributo o impuesto como, "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, que es exigida por el Estado, en virtud de su poder imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".¹⁹

2.2 Antecedentes

Los tributos en la historia, se originan principalmente como consecuencia de las guerras de conquista que llevaron a cabo grandes imperios, entre los que se puede mencionar, el Imperio Romano, el Babilónico, el Persa, los que al momento de ganar las guerras a otras naciones y provincias, después de someterlas a su voluntad, les imponían a todos sus habitantes que se habían convertido en prisioneros, grandes impuestos o tributos que servían para aumentar y capacitar militarmente a sus ejércitos, mismos que debían ser pagados al emperador o rey conquistador.

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho Financiero**. Edición Depalma, Buenos Aires, Segunda Edición 1987. Pág. 309.



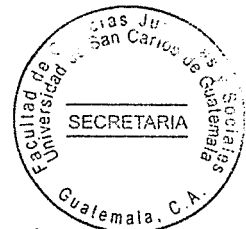
2.3 Características

Las principales características que poseen los tributos o impuestos son entre otras las siguientes:

- a) Son coercitivos. El Estado en su poder imperio los exige forzosamente a todos los ciudadanos;
- b) Garantizan el gasto público. Los impuestos están destinados a garantizar el presupuesto de ingresos y egresos, así como el gasto público del Estado;
- c) Los impuestos son pagados por todos los habitantes de la república. Todos los habitantes de la república están obligados por medio de la ley a pagar impuestos;
- d) Las tasas son pagadas voluntariamente a cambio de un servicio. Las tasas son cobradas por las municipalidades como garantía a la prestación de determinado servicio.

2.4 Elementos

Los elementos del tributo, también son conocidos en la doctrina como elementos de la obligación jurídico tributaria. En Guatemala el ordenamiento jurídico en materia tributaria, establece entre otros, los siguientes: el sujeto activo, que actúa por intermedio de la



administración Tributaria, el sujeto pasivo que actúa como contribuyente, como responsable, como agente de percepción o agente de retención, el hecho generador, el objeto impositivo, el tipo impositivo y la base impositiva o gravable.

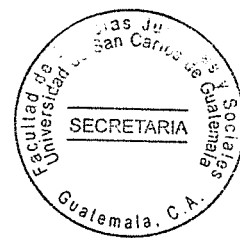
2.5 División

En cuanto a la división de los tributos o impuestos, en la doctrina tributaria existen diversos criterios de distintos autores y concedores de la materia, que dividen los mismos principalmente en: tributos reales, personales, directos e indirectos. La legislación nacional en materia tributaria, regula ampliamente cuáles son las principales divisiones de los impuestos. A continuación se hará mención de los que se consideran más importantes para el presente trabajo de investigación.

2.5.1 Reales

Para el autor, Rodríguez Lobato, los tributos o impuestos reales, “Son los impuestos que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosa que gravan, es decir se desentienden de las personas o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza”.²⁰

²⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. **Op. Cit.** Pág. 18.



2.5.2 Personales

Rodríguez sigue diciendo que, “Impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es en atención a los contribuyentes o quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo”.²¹

2.5.3 Directos

Los impuestos directos, según lo que dice el autor Rodríguez y siguiendo el criterio de la doctrina de la incidencia, “Son impuestos directos, aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas”.²² Los impuestos directos, afectan de manera obligatoria el patrimonio personal del contribuyente, esto independientemente de cuál sea el hecho generador del mismo, la base imponible y el tipo impositivo del mismo.

2.5.4 Indirectos

Sigue diciendo Rodríguez, “Son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas,

²¹ *Ibid.* Pág. 19.

²² *Id.* Pág. 67.



de quienes lo recupera el sujeto pasivo”.²³ Este tipo de impuestos grava los ingresos del contribuyente particular, pero no afectan su patrimonio de ninguna forma, puesto que éste puede ser representado por responsables o agentes de retención o percepción, ante la Administración Tributaria.

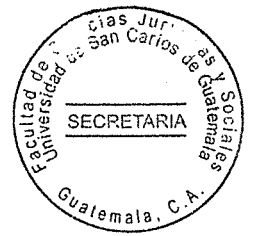
2.6 Efectos de los impuestos

Los efectos que causan los impuestos en los contribuyentes y en su patrimonio personal, se pueden estudiar desde dos aspectos, en primer lugar los impuestos que se pagan a tiempo y en los periodos establecidos por la legislación tributaria y en segundo lugar los impuestos que no se pagan a tiempo, así mismo se pueden analizar detenidamente las consecuencias legales que puede llegar a tener el contribuyente ante la Administración Tributaria, en el caso de incumplimiento en la declaración y presentación de sus obligaciones tributarias.

2.6.1 Los que se pagan a tiempo

Los impuestos que son pagados en tiempo, sostiene Rodríguez, “Tienen la particularidad de la posibilidad de trasladar el gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego no siempre regulado, que salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo

²³ Id. Pág. 69.



del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquel y no este quien sufra el impacto económico, o sea en quien incida el impuesto”.²⁴

2.6.2 Los que no se pagan a tiempo

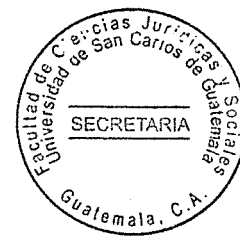
Según el jurista Rodríguez, no pagar impuestos a tiempo, “Es en general la evasión, la cual se manifiesta cuando el contribuyente, se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conducta ilícitas, es decir violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena”.²⁵ El efecto de los impuestos que no se pagan en los tiempos y periodos que la ley establece, puede dar lugar a la comisión de infracciones o delitos tributarios, por parte de los sujetos pasivos o contribuyentes de la relación jurídica.

2.7 Clasificación de los tributos

La clasificación de los tributos en nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria, es reconocida como tripartita, de conformidad con lo que establece el Artículo 10 del Código Tributario, “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. En la doctrina tributaria existe otra clasificación un poco más amplia sobre los tributos, en los cuales se reconoce a las tasas como otro tipo de impuesto específico, que puede ser decretado por medio de instituciones autónomas, como las Municipalidades.

²⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. **Op. Cit.** Pág. 70.

²⁵ **Id.**



2.7.1 El impuesto

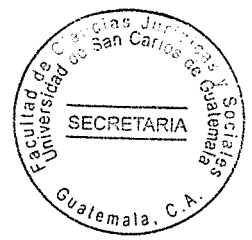
Los impuestos pueden definirse como tributos monetarios exigidos por el Estado, por la potestad del poder imperio que ostenta, mismos que para que sean obligatorios, deben estar establecidos en la legislación específica y se imponen a las personas individuales o colectivas, en observación estricta del principio de capacidad de pago. “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”, esto de acuerdo a lo que preceptúa el Artículo 11 del Código Tributario.

Según Cabanellas de Torres el impuesto es una, “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”.²⁶

2.7.2 El arbitrio

Según la Enciclopedia Libre Wikipedia, “Los Arbitrios Municipales son una contraprestación por la prestación de un servicio público por parte de las

²⁶ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Edición actualizada, corregida y aumentada, por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Editorial Heliasta, Diez y Nueve Edición. Buenos Aires, Argentina, 2008. pág. 190.



Municipalidades, es decir, son aquellas tasas que se pagan por la prestación, mantenimiento del servicio público, individualizado en el contribuyente.²⁷ El Código Tributario en su Artículo 12 establece que, “El arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias Municipalidades”.

2.7.3 Las contribuciones especiales o contribuciones por mejoras

El Artículo 13 del Código Tributario preceptúa, “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Las contribuciones especiales son fijadas unilateralmente por el Estado o las Municipalidades con carácter de obligatoriedad y el objetivo principal es satisfacer parcialmente el costo de una obra que será de beneficio público. Entre las principales características se puede mencionar que: a) es de carácter obligatorio porque es impuesto por el Estado o por las Municipalidades y b) la contribución es pagada obligatoriamente y directamente por los particulares, los que a cambio reciben un beneficio directo o indirecto.

²⁷ [https://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_\(tributo\)#Arbitrios_Municipales](https://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_(tributo)#Arbitrios_Municipales). (Consultado: 15 de enero del año 2019).



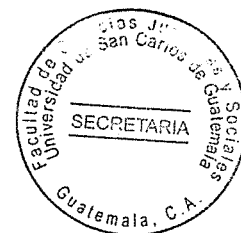
2.7.4 Las tasas

Las tasas no están reguladas en el ordenamiento jurídico tributario en Guatemala, pero si están contempladas por la doctrina en materia tributaria y las mismas son ingresos generalmente en dinero, que percibe el Estado o una entidad pública determinada, como pago de un servicio público especial y cuando el contribuyente los paga, se beneficia él mismo y la comunidad.

Las tasas de contribución pueden ser fijas o variables y entre las principales se puede mencionar las siguientes: el pago por servicios de energía eléctrica y alumbrado público, el pago por paso o de peaje en carreteras privadas, el pago de boleto de ornato, el pago por servicios de agua potable.

2.8 Principios que rigen la tributación

La tributación en Guatemala, tiene su fundamentación legal en principios constitucionales y principios ordinarios específicos, los cuales deben ser observados en forma estricta, en la aplicación de la legislación por parte de la Administración Tributaria, en su relación obligatoria con los particulares o representantes, como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y para limitar el poder imperio del Estado, el cual debe ser protector de esas garantías y principios.



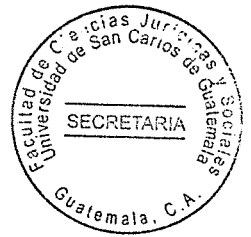
La Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema del ordenamiento jurídico, establece en su articulado claramente los principios y garantías constitucionales que deben regir la legislación en materia tributaria, protegiendo con esto la economía y la propiedad privada de los contribuyentes afectos a distintos impuestos.

A continuación se hará mención de los siguientes:

2.8.1 Principio de legalidad

La potestad imperio del Estado en la recaudación tributaria, debe ser ejercida por medio de normas legales previamente establecidas y jamás sin la observancia de estas. Este principio reza que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, “nulum tributum sine lege”. De conformidad con lo que textualmente establece el Artículo 239 constitucional, “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes”:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;



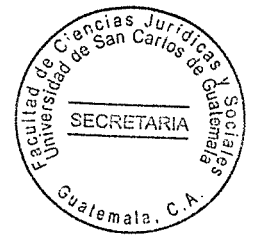
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure, (nulas de pleno derecho), las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladas de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

2.8.2 Principio de capacidad de pago

La capacidad de pago también conocida como capacidad contributiva, es en esencia solo una de las garantías constitucionales que sirve como límite al poder coercitivo del Estado, en su función recaudadora y administradora de los impuestos. Como dice el tratadista, Sainz de Bujanda, citado por el reconocido jurista Héctor Villegas, “La capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado y por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional”.²⁸

²⁸ Villegas, Héctor. **Op. Cit.** Pág.198.



2.8.3 Principio de no confiscación

Según este principio, está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas, este principio responde a la protección de la propiedad privada. Este principio está regulado en el Artículo 41 constitucional, el cual en su parte final establece: "Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido".

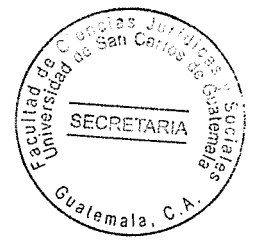
2.8.4 Principio de irretroactividad

Según Monterroso, en el principio de irretroactividad, "El Estado no puede cobrar un tributo, sino se encuentra previamente creado por medio de un decreto debidamente aprobado por el Congreso de la República de Guatemala y en el mismo se deben encontrar plenamente identificados todos sus elementos, por lo que el cobro y fiscalización del tributo se principia a hacer efectivo, después de la creación de la respectiva norma", Artículos 15, 171 y 243 de la Constitución Política de la República.

2.8.5 Principio de justicia tributaria

La justicia²⁹ social es uno de los principios consagrados en forma implícita, en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 243 y lo que busca es que la tributación y el cobro de los mismos se lleve a cabo en observancia de este

²⁹ Cabanellas de Torres, Guillermo. Concepto de Justicia: Supremo ideal que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo. (...). **Op. Cit.** Pág. 215.



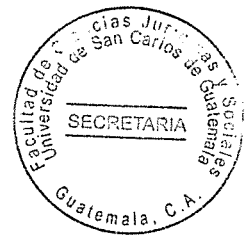
derecho fundamental, es decir que los contribuyentes al cumplir y pagar sus respectivos impuestos, no vean disminuidos sus recursos o su patrimonio familiar o personal, en menoscabo de su economía.

2.8.6 Principio de igualdad

Este principio está contenido en la primera parte del Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente establece, “En Guatemala todos los seres son libres e iguales en dignidad y derechos”. Según este principio en el pago de impuestos todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria, deben pagar sus impuestos en igualdad de forma y circunstancias, con la exclusión de todo tipo de distinción entre las personas sujetas del tributo.

2.8.7 Principio de no doble tributación

La doble tributación puede darse cuando, una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídicas tributarias, por el mismo hecho generador, en el mismo tiempo y periodo impositivo. Este principio está consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala y establece textualmente, “(...) Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. También hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado do o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”.



CAPÍTULO III

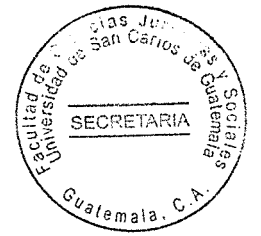
3. La obligación tributaria

La obligación tributaria es la relación obligatoria que tienen todos los contribuyentes como sujetos pasivos de dicha relación, de pagar tributos o impuestos al Estado, por intermedio de la administración Tributaria, mismos que bien distribuidos y administrados le permiten alcanzar a éste, uno de sus principales fines constitucionales, como lo es la realización del bien común.

La obligación tributaria es una institución que pertenece al Derecho Público y básicamente consiste en la obligación de cumplir, por parte de los contribuyentes con sus tributos o impuestos ante la administración Tributaria. La obligación tributaria constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y por lo general es una obligación de pagar sumas de dinero en concepto de tributos o impuestos, la cual es exigida por el Estado en el ejercicio de su poder imperio.

3.1 Definición legal

El Código Tributario proporciona una definición de obligación tributaria en el Artículo 14, el cual establece, "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter



personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

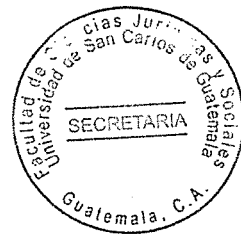
3.2 Definición doctrinaria

Esta definición doctrinaria la proporciona el jurista David López Cabia, quien dice que “Las obligaciones tributarias son aquellas que surgen como consecuencia de la necesidad de pagar tributos para el sostenimiento de los gastos del Estado. El incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva la correspondiente sanción tributaria”.³⁰ Como consecuencia de la obligatoriedad del pago de los tributos surgen obligaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

“Esto quiere decir que hay una relación directa entre el obligado tributario y la Administración Tributaria y por lo tanto el Estado es competente para reclamar el pago de tributos y el contribuyente es el obligado a pagar los tributos. El objetivo del pago de los tributos, es que el contribuyente, de acuerdo con su capacidad económica, sufrague los gastos necesarios para el mantenimiento de las estructuras e instituciones del estado”.³¹

³⁰ <https://economipedia.com/definiciones/obligacion-tributaria.html>. (Consultado: 29 de Noviembre año 2019).

³¹ **Ibid.**



3.3 Antecedentes

Las obligaciones tributarias se originan, en el momento en que se realizan los presupuestos que están contemplados en la legislación tributaria, como hechos generadores del impuesto, que por lo regular son actos o hechos voluntarios del contribuyente en el libre ejercicio de sus derechos y tienen por objeto el pago de los tributos en los tiempos y plazos que la misma ley establece.

El jurista Lobato, nos dice sobre el nacimiento de las obligaciones tributarias, "Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular".³²

3.4 Características

La obligación tributaria esta revestida de particulares características, entre las cuales se puede mencionar:

- a) Es un vínculo jurídico entre los sujetos pasivos y el Estado, como ente recaudador y administrador de los mismos;

³² Rodríguez Lobato, Raúl. **Op. Cit.** Pág. 120.

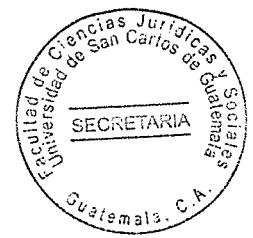


- b) Existen medios coercitivos de parte del Estado, para el cumplimiento obligado de sus preceptos;
- c) Es una prestación generalmente en dinero, que el contribuyente o sujeto pasivo está obligado a pagar;
- d) La obligación tributaria es de carácter público, porque es una relación de derecho, que tiene la finalidad del pago de impuestos; y
- e) Su observancia es de carácter obligatorio para todos los habitantes de la República, sin excepción alguna.

3.5 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de la obligación tributaria es que es una institución de derecho público y su imposición es de carácter obligatoria por parte del Estado en su poder imperio, a todos los habitantes de la República en las condiciones que la ley establece para la tributación y se manifiesta a través de la coacción que este ejerce para su cumplimiento, según Diana López, “La materia fiscal se refiere a todo lo relacionado a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes”.³³

³³ <https://prezi.com/-apyuctwqi1b/naturaleza-especifica-de-lo-obligacion-tributaria/>. (Consultado: 9 de Noviembre del año 2019).



3.6 Tipos de obligaciones

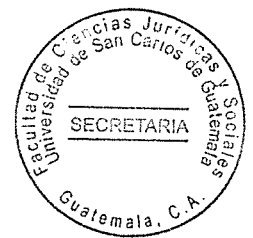
El presente trabajo de investigación no profundiza sobre las divisiones en general de la obligación tributaria, sino que se va a limitar a estudiar las principales obligaciones, las cuales son: las obligaciones materiales y las obligaciones formales, mismas que se encuentran desarrolladas en la doctrina en materia tributaria y que son reconocidas como tales por muchos juristas y estudiosos del derecho tributario.

3.6.1 Materiales

Son obligaciones tributarias materiales, Según López Cabia, “Las obligaciones principales, las obligaciones de realizar pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares resultantes del tributo y las obligaciones accesorias”.³⁴ Las obligaciones materiales se desarrollan a continuación:

- a) Obligación tributaria principal: consiste en el pago de la cuota tributaria. Si se produce el hecho imponible, deberá pagarse el tributo, a menos que se dé uno de los supuestos de exención recogidos en la legislación;

³⁴ <https://economipedia.com/definiciones/obligacion-tributaria.html>. (Consulta: 30 de Noviembre del año 2019).



- b) Obligación de realizar pagos a cuenta: Supone abonar pagos a la Administración Tributaria. Se adelantan importes de la cuota tributaria antes de que tenga lugar el hecho imponible;

- c) Obligaciones entre particulares resultantes del tributo: Surgen como consecuencia de una prestación tributaria entre obligados tributarios; y

- d) Obligaciones tributarias accesorias: Son obligaciones de hacer o no hacer.

3.6.2 Formales

Se dice que son obligaciones formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la legislación tributaria o aduanera a los contribuyentes sujetos de la obligación tributaria, a los deudores o no del tributo y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros, entre las cuales se hace mención de las siguientes:

- a) La obligación de presentar declaraciones mensuales o trimestrales;

- b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación tributaria;

- c) La obligación de presentar estados financieros;



- d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas de facturación y archivos informáticos; y
- e) La obligación de expedir y conservar facturas o documentos sustitutos.³⁵

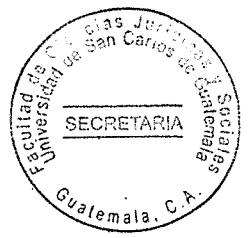
3.6.3 Accesorias

Son obligaciones tributarias accesorias, todas aquellas obligaciones distintas de las demás anteriormente mencionadas, que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben pagar a la Administración Tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés, la mora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

3.7 Determinación

El jurista Giuliano Fonrouge, citado por Rodríguez Lobato, en su reconocida obra "Derecho Fiscal", define la determinación de la obligación tributaria como, "El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del

³⁵ <https://economipedia.com/definiciones/obligacion-tributaria.html>. (Consulta: 30 de Noviembre del año 2019).



presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.³⁶

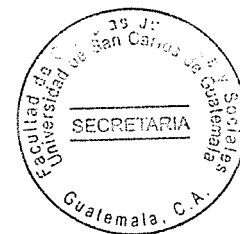
La ley establece en forma general, las circunstancias o presupuestos del hecho generador, de cuya consumación deriva la obligación del tributo. El Código Tributario en el Artículo 103 establece textualmente “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Al llevarse a cabo el hecho generador, por parte del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular.

3.8 Efectos

“Los efectos de las obligaciones tributarias, son las consecuencias jurídicas que nacen de la misma y consisten en la necesidad de que se cumpla la obligación, ya sea

³⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. **Op. Cit.** Pág. 121.



voluntariamente, o a través de los medios judiciales que otorga la ley. El efecto se traduce en la ejecución de la obligación.

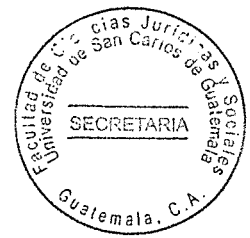
Tiempo de producción de los efectos. Los efectos de la obligación tributaria pueden operar desde su mismo nacimiento de la siguiente forma:

- a) Inmediatos. Se presentan cuando la prestación debe ejecutarse desde el mismo nacimiento del crédito;
- b) Diferidos. Cuando deben cumplirse al cabo de un cierto tiempo;
- c) Instantáneos. Se consuman desde que comienza hasta que se termina el acto de cumplimiento no opera intervalo de tiempo alguno; y
- d) Son efectos de duración los que prolongan sus efectos en el tiempo.³⁷

3.9 Cumplimiento

Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración Tributaria. Por lo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no se realiza de manera fortuita, sino que

³⁷ <https://definicionlegal.blogspot.com/2012/09/efectos-de-las-obligaciones.html>. (Consultado: 11 de Noviembre del año 2019).



corresponde a actuaciones que deben cumplir los contribuyentes por un lado y por otro las acciones que las autoridades deben ejercer sobre éste, para obligarlo a cumplir con lo establecido en la legislación tributaria.

3.10 Formas de extinción

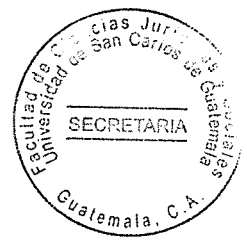
La extinción de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en cualquiera de sus manifestaciones, son formas establecidas en la legislación tributaria, por medio de las cuales se les puede poner fin a estas. De conformidad con lo establecido en el Código Tributario en su Artículo 35, “Las obligaciones tributarias se extinguen por los siguientes medios: El pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción”.

3.10.1 El pago

Los efectos del pago y los medios de garantizarlo son, según lo establecido en el Artículo 36 del Código Tributario, “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales, si las hubiere. La administración tributaria, puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes:

- a) El depósito en efectivo;

- b) La fianza o seguro de caución; y



c) Cualquier otro medio establecido en las leyes.

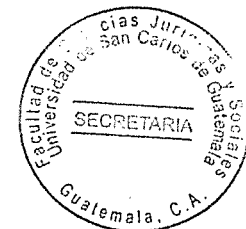
Los medios de garantía anteriormente descritos, se constituirán a favor de la administración Tributaria.

En el caso de garantía mediante fianza, para efectos tributarios, la administración Tributaria en cualquier momento que tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada, puede iniciar el cobro y ejecución de la misma, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción que establece este código para las obligaciones tributarias, plazo que inicia a contarse a partir de finalizado el periodo de cobertura de dicho medio de garantía.

Para los efectos del Artículo antes mencionado, la fianza que garantice obligaciones tributarias se rige por las disposiciones establecidas en Tratados y Convenios Internacionales, el Código Tributario, las leyes tributarias y supletoriamente en lo dispuesto por el Código de Comercio. De existir controversias, las mismas deben ser solucionadas en la vía sumaria, con excepción de la ejecución de la fianza, la cual se realiza por el procedimiento económico coactivo establecido en este Código”.

3.10.2 La compensación

Para la compensación el Artículo 43, del Código Tributario establece: “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y



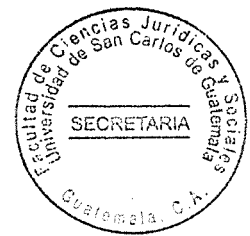
exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este Código, sobre cuenta corriente tributaria”.

3.10.3 La confusión

De conformidad con lo establecido en el Artículo 45 del mismo cuerpo legal antes mencionado, “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”. La confusión que se da entre el sujeto activo, como acreedor y deudor al mismo tiempo en la relación jurídica, por lo regular es fácil de detectar en la práctica.

3.10.4 La condonación o remisión

La extinción de la obligación tributaria por medio de la condonación o remisión está contenida en el Artículo 46 del Código Tributario, el cual preceptúa, “La obligación del pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso (r), de la Constitución Política



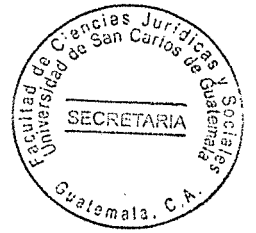
de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código”.

3.10.5 La prescripción

La extinción de la obligación tributaria por medio de la prescripción está contenida en el Artículo 47 del Código Tributario, (Reformado por los Artículos, 8 del Decreto 58-96 y 36 del Decreto 4-2012, ambos del Congreso de la República de Guatemala), el cual establece: “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.

En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, inicia a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro (4) años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal”.



3.10.6 La novación

La novación tributaria, según Monterroso, “Doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, no aparece legislada la misma, pero por medio de leyes especiales, si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria y crea una obligación nueva”.³⁸

³⁸ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 176.



CAPÍTULO IV

4. La relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria, es el vínculo en virtud del cual el sujeto deudor está obligado a dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder imperio tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley. En esta relación el Estado, como sujeto activo, tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada impuesto a otro un sujeto pasivo, también llamado contribuyente o representante.

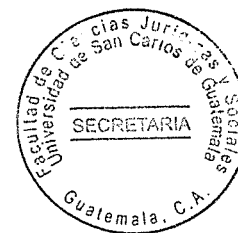
4.1 Definición

El reconocido autor, De la Garza, citado por Rodríguez Lobato, "Sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo."³⁹

Margáin, citado por Rodríguez Lobato, elabora la siguiente definición de relación jurídico tributaria y al respecto dice: "La relación jurídico tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y activo, mismas que se extinguen al cesar el primero, las actividades reguladas por la ley tributaria".⁴⁰

³⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Pág. 110.

⁴⁰ *Ibid.* Pág. 112.



4.2 Antecedentes

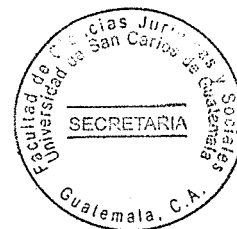
“La legislación tributaria guatemalteca se basa en el principio de territorialidad. Con pocas excepciones principalmente relacionadas con las retenciones en origen, casi todos los impuestos son aplicables a las actividades llevadas a cabo en el territorio guatemalteco”.⁴¹

4.3 Características

Las principales características de que está revestida la relación jurídico tributaria son las siguientes:

- a) Es un vínculo personalísimo, que se crea entre el Estado, como ente recaudador de impuestos y el particular o representante, que al realizar el hecho generador que está legalmente establecido, queda obligado a pagar los impuestos respectivos;
- b) Es una obligatoriedad pecuniaria, esto se da porque los impuestos en general, deben ser pagados en sumas de dinero o en su defecto por medio de fianzas;
- c) Tipicidad expresa, es decir que para que nazca la obligación de pagar impuestos, se debe realizar el hecho generador del impuesto contemplado en la ley; y

⁴¹ **Guía del Inversionista**, Deloitte. Instituto Guatemalteco de Turismo, (INGUAT). Guatemala, 2015.



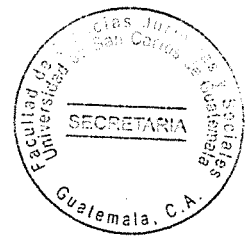
- d) Tiene autonomía relacional, no solamente con el derecho privado sino también con respecto a situaciones de derecho público.

4.4 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria es que se encuentra ligada a la rama del Derecho Público, esto independientemente de que sus actos puedan tener su origen en el derecho privado. La relación jurídico tributaria, se da en la interrelación de los particulares y el Estado como sujeto activo, en aspectos sobre la determinación de los impuestos o tributos, el cobro de los mismos, la forma en que estos se realizan y las respectivas sanciones contempladas en la ley, para los que incumplen con dichas normas.

4.5 Elementos

Los elementos de la relación jurídico tributaria, se encuentran regulados en la legislación constitucional, así como también en la legislación ordinaria en materia tributaria, siendo estos: el Estado como sujeto activo, el sujeto pasivo en sus distintas manifestaciones ante la obligación tributaria, el hecho generador del impuesto, el objeto impositivo, el tipo impositivo y la base impositiva, mismos que serán analizados brevemente a continuación:



4.5.1 Sujeto activo

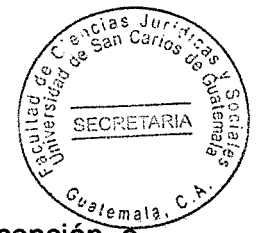
El sujeto activo de la obligación tributaria es quien tiene la legítima facultad para exigir el cumplimiento de la obligación. En nuestro ordenamiento jurídico según la Constitución Política de la República de Guatemala, le corresponde al Estado por intermedio del Congreso de la Republica, decretar el tipo de impuestos y la forma en que se van a recaudar. Las municipalidades también pueden ser sujetos activos, en el caso de los arbitrios y contribuciones por mejoras. El Artículo 17 del Código Tributario establece taxativamente: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

Para Monterroso, "El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran".⁴²

4.5.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídica, que puede ser una persona física o jurídica, es quien realiza el hecho generador, además es quien debe cumplir por disposición de la ley con la obligación contenida en la norma jurídica. El sujeto pasivo puede actuar a su vez por intermedio de otro, quien percibe el ingreso u obtiene en forma indirecta un

⁴² Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 136.



beneficio, por lo que es el obligado que actúa como agente de retención o percepción, o a través de un responsable ajeno a dicha relación tributaria.

De conformidad con lo que establece el ordenamiento jurídico en materia tributaria, específicamente el Artículo 18 del Código Tributario, "Sujeto pasivo es el obligado, al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable".

a) El contribuyente

El Artículo 21 del mismo cuerpo legal antes mencionado establece que: "Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

La Ley de Actualización Tributaria, preceptúa en su Artículo 12 que: "Son contribuyentes del impuesto, las personas, individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país que obtengan rentas afectas en este título, (...).

Por otro lado la Ley de Impuesto al Valor Agregado, regula en el Artículo 2, numeral (6), que contribuyente es, "Toda persona, individual o jurídica incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que



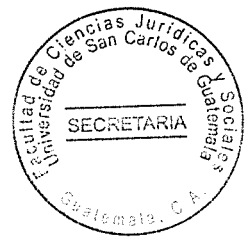
realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

Los contribuyentes pueden actuar de distintas formas, es decir como deudores, cuando son responsables de la obligación tributaria y realizan el hecho generador de impuestos, como agentes de retención, cuando retienen al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo y por último como agentes de percepción, responsables de percibir del que realiza el pago del impuesto, para luego trasladar el impuesto recaudado a la entidad recaudadora.

b) El responsable

Esta modalidad se da cuando el sujeto pasivo actúa por deuda ajena, es decir que sin tener el carácter de contribuyente, debe hacerlo por disposición expresa de la ley en el cumplimiento de la obligación tributaria, por representación o administración, la cual se da cuando actúan en representación de un tercero, sin que esto afecte su patrimonio personal, entre los que se pueden mencionar a los padres, los administradores de bienes de menores obligados y los representantes de incapaces, los mandatarios con respecto a los bienes que dispongan.

El Artículo 25 del Código Tributario, (Reformado por el Artículo 6 del Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala), regula lo concerniente a los responsables, obligados por deuda ajena y al respecto dice, "Es responsable la persona que sin tener



el carácter de contribuyentes, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es así mismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos”, (...).

c) El responsable por representación

Con respecto al responsable por representaciones, el Artículo 26 del Código Tributario establece, “Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan.

- Los padres, tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;
- Los representantes legales de las personas jurídicas;
- Los mandatarios respecto de los bienes que administran o dispongan; y
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.



La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

d) Los agentes de retención o de percepción

El Artículo 28 del Código Tributario denomina agente de retención o de percepción y regula al respecto, "Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de estas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y entregarlo al fisco. También serán considerados agentes de percepción quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración Tributaria".



e) Obligaciones

El Artículo 23 del Código Tributario, establece cuales son las obligaciones de los sujetos pasivos y dice textualmente, “Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; así mismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan”.

4.5.3 El hecho generador

Para Monterroso, el hecho generador “Es el que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecua perfectamente a la hipótesis legal establecida en la ley, dando nacimiento a la obligación tributaria”.⁴³ Los hechos generadores de tributos pueden nacer a la vida jurídica, por la voluntad de las personas o simplemente por estar establecidas en la ley.

Según lo regulado por el Artículo 10, de la Ley de Actualización Tributaria, “Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional, por personas individuales, jurídicas o entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

⁴³ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 140.



Se entiende por actividades lucrativas, las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente, se incluyen entre ellas, no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes: (...), numeral (7). “Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aun cuando estas se ejerzan sin fines de lucro”, (...).

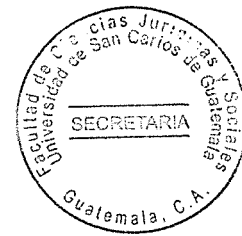
En el Artículo 31 del Código Tributario se encuentra la definición del hecho generador de la obligación tributaria, el cual preceptúa, “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

4.5.4 El objeto impositivo

Los tributos son por lo general pagos en dinero que deben realizar los sujetos pasivos al Estado. Monterroso, sostiene que, “Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que llevan implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para satisfacer sus necesidades financieras y políticas”.⁴⁴

El Código Tributario en su Artículo 1, establece el objeto impositivo de la siguiente forma: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales y

⁴⁴ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 146.



jurídicas, entes y patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país”.

4.5.5 El tipo impositivo

El tipo impositivo o tipo de gravamen es aquel tributo que se calcula en base a una cuota fija para el deudor o contribuyente fiscal. Este también puede ser un porcentaje o cuota calculada en función a la cuota tributaria que percibe quien paga. Este cálculo se obtiene dividiendo la cuota tributaria de la persona natural por la base imponible. La base imponible es una tasa que define la magnitud de las ganancias de un contribuyente”.⁴⁵

4.5.6 La base impositiva o imponible

La base imponible es el monto de capital y la magnitud que representa el hecho imponible, esto es, la base que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica de un contribuyente particular. Pérez Ayala, citado por Monterroso, llama a la base impositiva como, “Susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legales, a los efectos de liquidación del impuesto”.⁴⁶

“En términos tributarios, la base imponible constituye la cuantía sobre la cual se obtiene un impuesto determinado, es decir, para obtener la cuota tributaria (el impuesto que se

⁴⁵ <https://conceptodefinicion.de/tipo-impositivo/>. (consultado: 15 de julio del 2019).

⁴⁶ *Ibid.* Pág. 151.



ha de satisfacer) es necesario calcular, previamente, la base imponible. Sobre esta base imponible se aplicará el tipo de gravamen correspondiente para obtener la mencionada cuota tributaria”.⁴⁷

4.6 La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

“La Superintendencia de administración Tributaria (SAT), es una entidad autónoma, funcional, técnica y administrativa que está vigente en el país desde el 21 de febrero de 1998, ya que en el año 1997, el Ministerio de Finanzas Públicas inició acciones con el fin de fortalecer el sistema tributario del país y la creación de la (SAT), fue uno de ellos. La idea de la creación de esta entidad, es la modernización de la Administración Tributaria y del sector público por medio de la correcta recaudación de tributos. La Superintendencia de Administración Tributaria se creó de conformidad con el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala”.⁴⁸

Para su funcionamiento, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene oficinas de atención en distintos puntos estratégicos, además cuenta con una oficina especializada para la atención de contribuyentes especiales, la cual es responsable del seguimiento y control de todos los contribuyentes individuales o personas jurídicas que están inscritos. Por mandato legal tiene a su cargo la recaudación y administración de los diferentes tributos que se pagan en todo el territorio nacional.

⁴⁷ <https://economipedia.com/definiciones/base-imponible.html>. (consultado: 20 de octubre del 2019).

⁴⁸ **Id.**



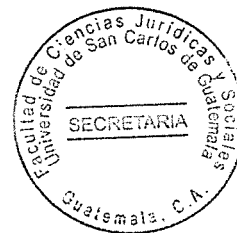
4.6.1 Antecedentes

“Previo a la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, existieron varios antecedentes de un Órgano de Recaudación de Tributos, el primero de ellos fue la Dirección General de Hacienda, que posteriormente pasó a denominarse como Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El 7 de octubre de 1825 se crea la Dirección General de Hacienda, la cual funcionaba como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda, posteriormente en el año de 1971, se modificó la denominación de Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ministerio de Finanzas Públicas y se estableció que la Dirección General de Rentas Internas sería la encargada de la recaudación de los tributos”.⁴⁹

4.6.2 Naturaleza jurídica

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad de carácter estatal, por lo que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones que las leyes en materia fiscal y sus respectivos reglamentos le otorgan, además goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

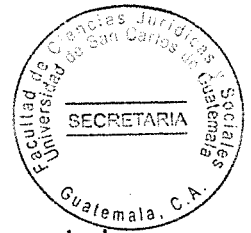
⁴⁹ <https://mundochapin.com/2017/06/historia-de-la-sat-de-guatemala/34586/>. (consultado: 20 de octubre del 2019).



4.6.3 Objetivos

Entre los principales objetivos de la Superintendencia de administración Tributaria están: la recaudación, control, administración y fiscalización de todos los tributos internos, así como todos los tributos que gravan el comercio exterior, aplicar la legislación tributaria a casos específicos y alcanzar las metas de recaudación propuestas para cada año fiscal, además se puede mencionar que tiene otros objetivos como los siguientes:

- a) Ejercer la administración total del régimen tributario, llevar un estricto control de todos los impuestos y contribuciones que debe percibir el Estado en su poder imperio, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la Republica, de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación, (...);



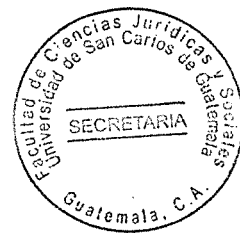
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; y

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y si corresponde, sus recargos y multas;

4.6.4 Atribuciones

De conformidad al Artículo 98 del Código Tributario, (Reformado por el Artículo 28 del Decreto 58-96 y 19 del Decreto 29-2001), ambos del Congreso de la República de Guatemala, el cual preceptúa: “La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este código se entenderá por administración tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.

En el ejercicio de sus funciones la administración Tributaria actúa conforme a las normas de este código, las de su ley orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de tributos”.



4.6.5 Funciones

Según lo regulado por el Artículo 19 del Código Tributario, “Son funciones de la administración Tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la recaudación y fiscalización de los tributos”.

4.6.6 El programa permanente de cultura tributaria

“El programa permanente de cultura tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria, presenta esta segunda edición de la guía tributaria para profesionales que ejercen de manera liberal o independiente, como un aporte al fortalecimiento de la cultura tributaria de los egresados de las universidades y una ayuda que les permitirá mantener sus cuentas claras y cabales con la Administración Tributaria.



CAPÍTULO V

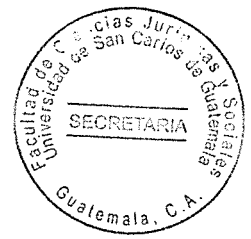
5. Obligaciones de los profesionales

“Los profesionales que ejercen su profesión de manera liberal o independiente, están afectos al pago de impuestos como cualquier otro contribuyente. El Impuesto al valor agregado (IVA) y el Impuesto sobre la renta (ISR), son tributos que gravan de manera directa las actividades de todos los profesionales”.⁵⁰ Por supuesto que hay otras actividades que ejercen los profesionales que producen ingresos, que también están afectos a otros impuestos.

Los profesionales antes mencionados, no tienen relación de dependencia, sino que se desempeñan en una oficina particular o bufete propios, una clínica médica, o un taller de diseño de planos de construcción, es el caso de médicos, psicólogos, arquitectos, ingenieros, auditores, economistas y abogados, entre otros. Debido a ello, es de suma importancia que posean los conocimientos mínimos sobre los impuestos que deben pagar, a efecto de saber qué es lo que hace el contador con sus cuentas”.⁵¹

⁵⁰ **Guía Tributaria para Profesionales**. Segunda Edición. **Op. Cit.** Pág. 3.

⁵¹ **Id.**



5.1 Inscripción del profesional

Una de las primeras obligaciones fiscales y legales que enfrenta el profesional recién graduado, es la de colegiarse en su respectivo gremio, inmediatamente después de esto, si va a ejercer su profesión de manera liberal, deberá inscribirse como contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, para lo cual tendrá que escoger el régimen tributario que más le convenga, de acuerdo al tipo de actividad profesional que va a realizar.

El Artículo 120 del Código Tributario (Reformado por los Artículos 26 del Decreto 29-2001 y 49 del Decreto 4-2012), ambos del Congreso de la República de Guatemala, establece que, "Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas. Para el efecto, deben presentar solicitud a través de formulario en papel electrónico o por otros medios idóneos que se establezcan, que contendrán como mínimo los siguientes datos:

- a) Nombres y apellidos de la persona individual;
- b) Denominación o razón social de la persona jurídica según el caso;
- c) Denominación de los contribuyentes citados en el Artículo 22 de este Código;
- d) Nombre comercial si lo tuviere;



- e) Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el Artículo 22 de este Código y de las personas que, de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas, tengan la calidad de administradores, gerentes o mandatarios de dichas personas y copia del documento que acredita la representación, debidamente inscrito ante los registros correspondientes cuando proceda;
- f) Domicilio fiscal;
- g) Actividad económica principal;
- h) Fecha de iniciación de actividades afectas; y
- i) Inscripción en cada uno de los impuestos a los que se encuentre afecto; (...).

Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio en los regímenes de los impuestos que por sus características corresponda, sin perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes, (...).

5.2 Emitir facturas

Todos los profesionales en el libre ejercicio de su profesión están obligados al pago de impuestos, los cuales deben estar establecidos previamente en la ley, esto de

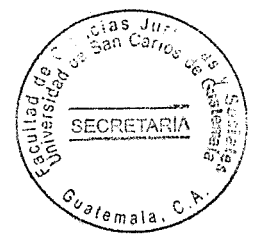


conformidad con el Artículo 29, inciso (a), (Reformado por los Artículos 9 del Decreto 4-2012 y 155 del Decreto 10-2012), ambos del Congreso de la República de Guatemala, el cual dice sobre los documentos obligatorios, "Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley, están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y a su vez es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente, (...).

Los profesionales al momento de realizar su inscripción y escoger el régimen tributario que más le sea conveniente, de acuerdo a la actividad a la que se van a dedicar, deben solicitar por escrito la autorización de emisión de facturas, para lo cual deben llenar el formulario de solicitud de autorización de documentos y consignar una imprenta de su confianza, la cual debe estar inscrita en el Registro Fiscal de Imprentas.

De conformidad con lo que establece el Artículo 94, numeral (15) del Código Tributario, (Reformado por los Artículos 26 del Decreto 58-96, 18 del Decreto 29-2001 y 44 del Decreto 4-2012), todos del Congreso de la República de Guatemala, los profesionales



deben recordar que: "Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la administración Tributaria, pues de lo contrario se hacen acreedores a una sanción de diez mil quetzales.

5.3 Llevar libro de compras y ventas

El Artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece, "Independiente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados. El reglamento indica la forma y condiciones que deben reunir tales libros, los que pueden ser llevados en forma manual o computarizada.

Se entiende, a los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas están al día, si han sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponda la declaración presentada".

Este libro debe estar debidamente registrado ante la Administración Tributaria y mantenerse en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador. En el mismo, el profesional debe consolidar todas sus ventas o prestaciones de servicios diarios, así como de compras de productos y servicios, indicando el número de las facturas.



5.4 Dar avisos

Si un profesional decide terminar sus operaciones y cerrar su oficina profesional o clínica, debe comunicarlo por escrito a la Administración Tributaria lo antes posible, caso contrario, la obligación de presentar declaraciones mensuales y anuales subsiste, por consiguiente podría llegar a generar multas, que de otra forma serían innecesarias.

5.4.1 Por cese de operaciones

Si el profesional de cualquier ciencia, por algún motivo no puede o no quiere seguir atendiendo su oficina o clínica médica, debe hacerlo del conocimiento de la administración Tributaria, en el tiempo establecido en la ley, en donde debe informarle sobre el cese de todas sus operaciones, esto para evitar caer en multas o sanciones tributarias innecesarias.

5.4.2 Por suspensión o terminación de actividades

De igual forma si suspende o termina sus actividades, debe dar el respectivo aviso de suspensión de actividades a la administración Tributaria. Dicha comunicación de suspensión o terminación de actividades no tendrá validez hasta que el profesional presente las existencias de documentos, facturas emitidas o libros no utilizados, para que la Administración Tributaria proceda a su cancelación, en forma parcial o total.



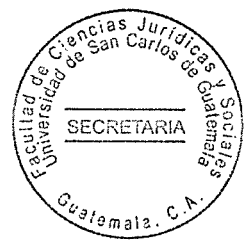
5.4.3 Por atención de oficina pero si operar

Ahora bien, si un profesional desea continuar con su oficina o clínica pero sin operar, debe presentar declaraciones sin movimiento ante la Administración Tributaria y evitar así, incurrir en una multa por infracción a deberes formales, por cada declaración no presentada a tiempo.

Cuando la Administración Tributaria determine que un contribuyente no presenta declaraciones o las presenta sin valor durante doce meses consecutivos, se presume que existe cese temporal de actividades, por lo que procederá a notificar al contribuyente para que en un plazo de cinco días pueda manifestarse al respecto. Si el contribuyente no se pronuncia, la Administración Tributaria podrá efectuar la anotación correspondiente en el Registro Tributario Unificado y lo hará del conocimiento del contribuyente por medio de un aviso al último domicilio fiscal registrado por éste.

5.5 Principales impuestos a los que está afecto

Entre los principales impuestos a los que están afectos los profesionales en el libre ejercicio de su profesión, se puede mencionar: el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta, éste último se caracteriza por no requerir de una contraprestación directa o determinada por parte del Estado, más bien se basa en el principio constitucional de capacidad contributiva, el que sugiere en teoría, que quienes



más tienen, más deben aportar al financiamiento del gasto público.⁵² Esto no siempre se cumple.

5.5.1 El impuesto al valor agregado

El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto indirecto que grava la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata y es percibido por la realización de ciertos actos en la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aún más, no está interesado en conocerla. “Es el impuesto que más dinero genera para el Estado y lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio”⁵³.

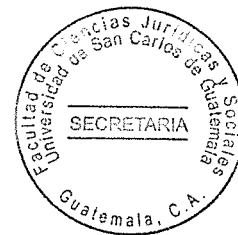
Según el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria consultado, estos impuestos, que gravan el consumo de bienes y servicios. “Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de éste a distribuidor y de éste al consumidor final, el que será en todo caso el auténtico contribuyente)”.⁵⁴

Los profesionales están obligados a pagar el Impuesto al Valor Agregado, cuando adquieren productos o servicios, y a cobrarlo en cada una de las ventas de bienes o

⁵² Granados Tuncho, **Libro el Compendio del Contribuyente**. Ediciones Fiscales. Guatemala, 2009. Pág. 69.

⁵³ <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/> (consultado: 19 de octubre del 2019).

⁵⁴ **Id.**

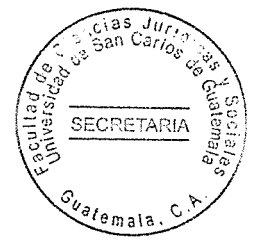


servicios que realicen. Quien emite la factura y cobra el Impuesto es sólo un intermediario del cobro del mismo y debe trasladarlo a la Administración Tributaria en las fechas y plazos establecidos en la ley.

La suma del Impuesto al Valor Agregado que se cobra a los clientes o pacientes en cada servicio o venta, constituye el débito fiscal; por su parte el crédito fiscal es la suma del impuesto que se paga por cada compra de servicios o productos que se realice. De esa cuenta, la suma neta que debe pagarse al fisco en cada periodo impositivo cada mes, por concepto del pago de este impuesto, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos generado.

a) Tarifa legal

Según lo establecido en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (Reformado por los Artículos 1 de los Decretos 32-2001, 48-2001 y 66-2002), todos del Congreso de la República de Guatemala, sobre la tarifa única, "Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagaran el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%), sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de la venta de los bienes o el valor de los servicios, (...).



b) Plazo para declararlo y pagarlo

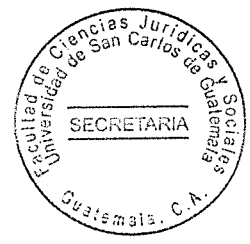
“Los contribuyentes inscritos en el régimen general están obligados a reportar mensualmente el IVA pagado en sus compras y IVA cobrado en sus ventas”.⁵⁵ Para lo cual, es indispensable poseer un Número de Identificación Tributaria, en caso que no se tenga, basta con acercarse a una agencia tributaria con el documento personal de identificación y una fotocopia de este, una constancia de colegiado activo para obtenerlo.

c) Formularios para la declaración y pago de impuestos

Para la declaración y pago de impuestos se utilizan los formularios digitales Declaraguatate. El total del pago del impuesto a pagar, será el resultante de restar como ya se indicó, el total de créditos del total de débitos del mes correspondiente. Tanto la declaración jurada como el pago del impuesto, debe presentarse y pagarse en los bancos del sistema autorizados.

De acuerdo a la ley, si el Impuesto al Valor Agregado que paga el profesional por las compras que realiza, de bienes o servicios que se utilicen para la prestación de sus servicios, es mayor al Impuesto al Valor Agregado que cobra por las ventas de bienes o servicios que presta, entonces no paga impuesto, porque la diferencia queda a su favor

⁵⁵ <https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/>. (consultado: 19 de octubre del 2019).



y representa un saldo que puede aplicar en la próxima declaración y pago de ese impuesto.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, "Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento, utilizando los formularios que proporciona la Dirección al costo de su impresión, juntamente con la presentación de la declaración, se hará el pago del impuesto resultante".

Los contribuyentes que presenten operaciones de ventas gravadas y exentas, menores que las compras de bienes y las de adquisiciones de servicios, durante tres periodos impositivos consecutivos, deben acompañar a la declaración, una justificación documentada de las razones por las cuales están comprando más de lo que venden, (se relaciona con el Artículo 12 del reglamento).

d) Declaración jurada y pago del impuesto

Para el pago del Impuesto al Valor Agregado a la Administración Tributaria, el profesional debe presentar dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el



mes calendario anterior. Para ello se utiliza los formularios Declaraguat y junto con esta declaración jurada se debe hacer el pago del impuesto resultante.

e) Sanciones por no pagarlo

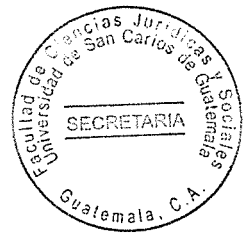
Las sanciones por no pagar impuestos están contenidas en el Código Penal, en su Artículo 358 "B", numeral (9), que textualmente establece: "El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravado, que le corresponde enterar a la administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido".⁵⁶ (...).

5.5.2 El impuesto sobre la renta

"El Impuesto Sobre la Renta surge exclusivamente de la potestad tributaria del Estado y es un impuesto que grava los ingresos o rentas imponibles, de las personas físicas o jurídicas, dependiendo la tarifa imponible o tipo impositivo del régimen de tributación que escoja cada contribuyente. La renta imponible se determina de diferentes formas, para

⁵⁶ Adicionado por al Artículo 3 del Decreto 103-96, (Reformado por el artículo 4 del Decreto 30-2001, ambos del Congreso de la República).



cada uno de los regímenes de tributación, según lo haya escogido con anterioridad el contribuyente”.⁵⁷

Para estar al día y cumplir con la responsabilidad de pagar el Impuesto Sobre la Renta es necesario tener claros los siguientes conceptos: Renta Bruta: Es el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza percibidos en el período de imposición. Rentas Exentas de Impuestos: Son las que obtienen organismos internacionales, instituciones estatales, municipalidades, universidades, asociaciones no lucrativas, instituciones religiosas. Renta Imponible: Es la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, si las hubiere. (Para más detalle, ver el Artículo 11 del Decreto 10-2012, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

a) Tarifa legal

El Impuesto Sobre la Renta, consiste en el pago mensual del impuesto calculado sobre los ingresos brutos menos los ingresos exentos del contribuyente. Durante el año 2013 por los primeros treinta mil quetzales, Q30, 000.00 de ingresos mensuales, se pagaba el cinco por ciento (5%) (Q1, 500.00), y por lo que se sobrepasaba de ese monto, se pagaba el seis por ciento (6%). Pero a partir del 1 de enero del año 2014, el porcentaje sobre el excedente de Q30, 000.00 es del siete por ciento (7%).

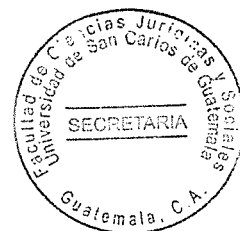
⁵⁷ Granados, Tuncho. **Op. Cit.** Pág. 23.



b) Plazo para declararlo y pagarlo

Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes deben entregarse a la administración Tributaria, dentro de los primeros 10 días del mes siguiente al que se efectuó la retención, mediante declaración jurada mensual y presentar declaración jurada informativa anual. Además, los contribuyentes bajo este régimen deben hacer constar en sus facturas la frase "Sujeto a Retención Definitiva".⁵⁸

⁵⁸ **Guía Tributaria para Profesionales.** Segunda Edición. **Op. Cit.** Pág. 9.



CAPÍTULO VI

6. Las rentas de actividades lucrativas

“En este régimen, se restan los gastos, costos y rentas exentas de la renta bruta a la diferencia, pues va orientado a gravar sólo las ganancias, con un impuesto sobre la renta del veinticinco por ciento. El pago del impuesto en este régimen se realiza cada tres meses. Para hacerlo se tienen los primeros diez días del trimestre siguiente”.⁵⁹

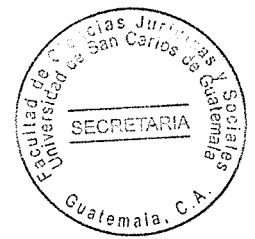
El Artículo 4, incisos (c) y (f), de la Ley de Actualización Tributaria, establece respecto a las rentas de actividades lucrativas que, “Son rentas⁶⁰ de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

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

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

⁵⁹ <https://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-de-utilidades-sobre-las-actividades-lucrativas>. (consultado: 19 de octubre del 2019).

⁶⁰ Definición de Renta: según, Cabanellas de Torres, Guillermo. “Es un ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capital, dinero o privilegio, utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa”, (...). **Op. Cit.** pág. 329.



6.1 Regímenes de actividades lucrativas

El Código Tributario en su Artículo 14, preceptúa, "Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

- a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
- b) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

Para el presente estudio se va a desarrollar lo que se refiere al primer régimen, que es el que trata sobre las utilidades de actividades lucrativas, contenido el Artículo 14 del Código Tributario.

6.2 Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

De conformidad con lo establecido en el Artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria, "Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta ley y deben sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas".



6.3 El tipo impositivo en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

Para los profesionales en el libre ejercicio de su profesión y contribuyentes inscritos en este régimen, el tipo impositivo del Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, es de veinticinco por ciento, esto de conformidad con lo establecido en el Artículo 36 del Código Tributario, el cual establece, “Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada al tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%)”.

6.4 La renta bruta

El Artículo 20, del cuerpo legal antes mencionado, regula lo referente a la renta bruta y dice textualmente, “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas”.

6.5 La renta presunta

Es una estimación aproximada sobre las utilidades que las actividades de los profesionales pueden generar, en el libre ejercicio de su profesión. Por ser esta, una estimación determinada por la ley del impuesto sobre la renta, la misma puede o no, ser apegada a la realidad, esto dependerá de los antecedentes o récord tributario del



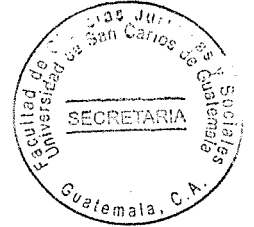
contribuyente. La renta presunta surge por la reforma al Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala) y su reglamento contenido en el Acuerdo Gubernativo 206-2004.

El Artículo 17 de la Ley de Actualización Tributaria, establece textualmente que, "Cuando el profesional universitario haya percibido renta y no esté inscrito como contribuyente o esté inscrito pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume, salvo prueba en contrario, que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales.

6.6 Excepciones

La renta imponible mencionada, se disminuye hasta en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de graduado o sea mayor de sesenta (60) años de edad.

En la determinación del impuesto con base a la renta presunta, que se realice conforme lo dispuesto en este artículo, se aplica el tipo impositivo del régimen en que esté inscrito el profesional. Para la liquidación de la obligación tributaria, el contribuyente deberá presentar para su revisión toda la documentación que respalde lo declarado. En cualquier caso, el contribuyente queda sujeto a las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración Tributaria para determinar la renta imponible sobre base cierta.



Si el profesional no estuviera inscrito en ningún régimen, la administración Tributaria lo inscribirá de oficio en el Régimen Sobre las Utilidades Lucrativas y determinará el impuesto conforme al párrafo anterior”.

6.7 Comentario

Según lo establecido en la ley, cuando el profesional incumpla con esta obligación, se le aplicarán las sanciones establecidas en el Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta de treinta mil quetzales mensuales y más aún, cuando se determine que el contribuyente cometió delitos tributarios, le serán aplicadas las sanciones contempladas en el Código Penal.

Algo positivo que debe notarse en el contenido de este artículo es, que fue tomado en cuenta que la mayor parte de los profesionales recién graduados, comienzan a ejercer su profesión y por diversas circunstancias, no llegan a ganar la cantidad antes mencionada, además se consideró que el profesional de la tercera edad, debe recibir un trato preferencial, pues conforme la edad de la persona su capacidad de producción disminuye.

El monto de treinta mil quetzales mensuales, que se impuso por ley a todos los profesionales en concepto de renta presunta, a mi particular apreciación la considero arbitraria, porque la reforma al Artículo 32 del Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, según el Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, es una copia



fiel de decretos anteriores, únicamente se aumentó su valor, presumiendo ingresos mensuales exagerados que no se apegan a la realidad, en virtud de que no todos los profesionales recién graduados obtienen ingresos tan altos.

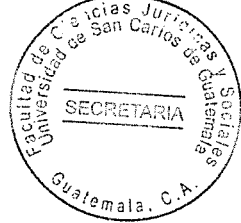
6.8 La renta presunta de los profesionales

La renta presunta de los profesionales se da cuando el profesional contribuyente, que está obligado a presentar declaración del impuesto sobre la renta, no la presenta y la Administración Tributaria le requiere la presentación, otorgándole un plazo prudencial de diez días hábiles, pero este no cumple con la presentación dentro del plazo que le ha sido fijado.

6.9 Determinación de oficio

La determinación de oficio está contemplada en el Artículo 107 del Código Tributario, (Reformado por el Artículo 29 del Decreto 58-96) del congreso de la República de Guatemala, el cual establece textualmente, “En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar”.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria, deberá requerir la información de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez días hábiles.

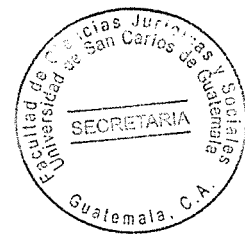


Si transcurrido ese plazo el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración Tributaria debe formular la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta, así como la de las sanciones e intereses que corresponda, seguidamente procederá conforme a lo que establecen los Artículos 145 y 146 de este Código.

La determinación de oficio no le otorga ninguna exención al profesional, por lo tanto está obligado a declarar todos los ingresos que estén gravados. Si no lo hace, se sujeta a que la Administración Tributaria le imponga las sanciones que se establecen en el Código Tributario, esto sin perjuicio de la facultad que tiene la misma para determinar la renta imponible sobre base cierta.

6.9.1 Sobre base cierta

La determinación de oficio sobre base cierta está contenida en el Artículo 108 del Código Tributario, el cual preceptúa, "Vencido el plazo a que se refiere el artículo anterior, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la administración Tributaria efectuará de oficio la determinación de la obligación tomado como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este Código".



6.9.2 Sobre base presunta

De conformidad con lo establecido en el Artículo 109 del Código Tributario, la determinación de oficio sobre base presunta se da, “En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración Tributaria determinara la obligación sobre base presunta.

Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de periodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

Así mismo podrá utilizar como indicios los promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones.

La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este Código”.



6.10 Efectos de la determinación sobre base presunta

Los efectos sobre la determinación sobre base presunta están regulados en el Artículo 110 del Código Tributario, el cual establece, “En caso de determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo, derivada de una posterior determinación sobre base cierta, siempre que esta se haga por una sola vez y dentro del año siguiente, contado a partir de la fecha en que se efectuó la determinación sobre base presunta”.

6.11 Desconocimiento de los profesionales respecto a sus obligaciones tributarias

En la actualidad existe desconocimiento por parte de muchos profesionales, con respecto a sus obligaciones tributarias ante la administración Tributaria, así mismo sobre los diferentes regímenes de tributación, las distintas formas en que pueden cumplir con sus obligaciones fiscales a las cuales están sujetos, por atender una oficina o clínica médica o por el solo hecho de ser profesionales en el libre ejercicio de su profesión.

El desconocimiento puede deberse a numerosos aspectos, entre los cuales se puede mencionar, que existe poca información disponible, poca cultura tributaria o la misma Administración Tributaria no ha sabido hacer llegar, por medios informativos o de otra índole, esta importante información, o en el peor de los casos, no existe voluntad de parte del contribuyente de cumplir con sus obligaciones tributarias.



6.12 Ilícitos tributarios

Según Monterroso, “El ilícito tributario es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales materiales y formales”.⁶¹ Para el reconocido jurista Villegas, “La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario”⁶².

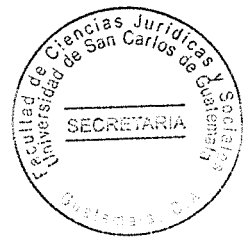
Está por demás claro que en cuanto a los ilícitos, las infracciones y los delitos tributarios, existe una pequeña línea divisoria poco perceptible, que muchas veces provoca confusión, en cuanto a saber en qué momento estamos frente a una infracción, o en qué momento estamos frente a un delito tributario.

6.12.1 Infracciones tributarias

Doctrinariamente, la infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. Existen dos posiciones al respecto, una posición jurídica sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos y otra posición sostiene que la infracción tributaria se distingue del delito penal común y que tal diferencia, se debe a que la infracción tributaria es una contravención y no un delito.

⁶¹ Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. *Op. Cit.* Pág. 200.

⁶² Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Pág. 377.



a) Definición legal

De conformidad con lo establecido en el Artículo 69 del Código Tributario, (Reformado por los Artículos 7 del Decreto 29-2001 y 40 del Decreto 4-2012), ambos del Congreso de la República de Guatemala, Infracción es “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

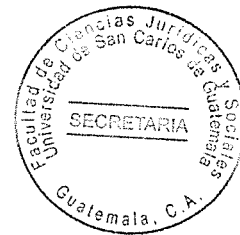
Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 de este Código, se procederá de conformidad con lo establecido en el Artículo 86, de este mismo cuerpo legal”.

b) Materiales

De conformidad con lo establecido en el Artículo 71 del Código Tributario, (Reformado por el Artículo 17 del Decreto 58-96, del Congreso de la República de Guatemala), “Son infracciones tributarias las siguientes:

a. El pago extemporáneo de las retenciones;

b. La Mora;

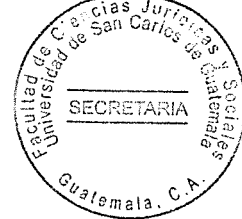


- c. La omisión del pago de tributos;
- d. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración Tributaria;
- e. El incumplimiento de las obligaciones formales; y
- f. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en otras leyes tributarias específicas. Sobre las infracciones y sanciones, se admite prueba en contrario.

c) Formales

De conformidad con lo establecido en el Artículo 85 del cuerpo legal antes citado, (Incorporado por el Artículo 11 del Decreto 29-2001 y reformado por el Artículo 41 del Decreto 4-2012), ambos del Congreso de la República de Guatemala, infracciones sancionadas con el cierre temporal, "Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

- a. No emitir o entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidas en las mismas.



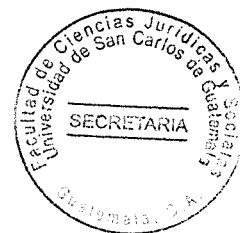
- b. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la administración Tributaria.

- c. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

- d. (Reformado por el Artículo 1 del Decreto 19-2013, del Congreso de la Republica de Guatemala), No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas”.

- d) Omisión del pago de tributos

El Artículo 88 del Código Tributario, (Reformado por los Artículos 20 del Decreto 58-96, 13 del Decreto 29-2001 y 7 del Decreto 03-2004), del Congreso de la República de Guatemala, establece: “La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, decretada por la administración Tributaria, siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”.



e) Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del impuesto al valor agregado

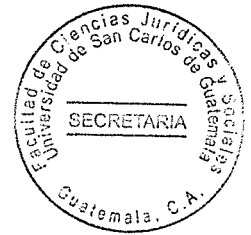
De conformidad con lo establecido en el Artículo 91 del Código Tributario, (Reformado por los artículos 23 del Decreto 58-96 y 10 del Decreto 03-2004), ambos del Congreso de la República de Guatemala, "Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%), del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado, (...).

f) La mora

El Artículo 92 del Código Tributario, (Reformado por los artículos 24 del Decreto 58-96 y 16 del Decreto 29-2001), ambos del Congreso de la República de Guatemala, establece sobre la mora, "Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho, (...).

g) La contravención

La contravención es infracción tributaria de carácter formal, es decir que puede traducirse como la falta de colaboración o una omisión de ayuda, por parte de los contribuyentes



ante la administración Tributaria, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. “Una falta o contravención, en Derecho Penal, es una conducta antijurídica que pone en peligro algún bien jurídico protegible, pero que es considerado de menor gravedad y que, por tanto, no es tipificada como delito”.⁶³

6.12.2 Delitos tributarios

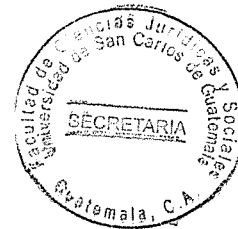
Para el Dr. Rodrigo Cardozo Pozo, delito tributario es, “Toda acción u omisión, subterfugio o engaño que ejecuta una persona tendiente a ocultar o desfigurar o disminuir las operaciones realizadas o burlar el impuesto a que están legalmente sujetas”.⁶⁴ El delito como tal, es una acción típica antijurídica, punible y culpable, que en materia tributaria, contempla sanciones y penas.

a) Defraudación tributaria

De conformidad con lo que establece el Artículo 358 “A”, del Código Penal, “Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

⁶³ [https://es.wikipedia.org/wiki/Falta_\(derecho\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Falta_(derecho)). (consultado: 14 de julio 2019).

⁶⁴ <https://es.slideshare.net/mirtaderecho/delitos-tributarios-14699606>. (consultado: 3 de noviembre 2019).



El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido, ⁶⁵ (...).

b) Apropiación indebida de tributos

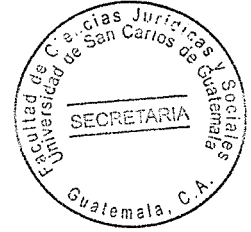
De conformidad con lo que establece el Artículo 358 "C", "Comete el delito de apropiación y retención indebida de tributos, quien actuando en calidad de agente de percepción o retención en beneficio propio, de una empresa o un tercero, no entere a la administración Tributaria, la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto apropiado, (...).

c) Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria en el Código Tributario

El Artículo 93 del Código Tributario, (Reformado por los artículos 25 del Decreto 58-96 y 17 del Decreto 29-2001), ambos del Congreso de la República de Guatemala, regula lo referente a la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración Tributaria y al

⁶⁵ Adicionado por al Artículo 3 del Decreto 103-96, (Reformado por el Artículo 4 del Decreto 30-2001), ambos del Congreso de la República de Guatemala.



respecto dice, "Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero, (...).

d) Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria en el Código Penal

De conformidad con lo que establece el Artículo 358 "D", del Código Penal, "Comete delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración Tributaria, quien después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos de contribuyente, durante el periodo mensual, trimestral o anual que se revise", (...).



e) Prohibición de doble pena

El Artículo 90 del Código Tributario, establece la prohibición de doble pena -non bis in ídem-, “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal”, (...).

6.13 Comentario

Las infracciones y delitos tributarios que son cometidos por los profesionales, se debe muchas veces a que en verdad no tienen conocimiento, o no están bien enterados, sobre las obligaciones tributarias a las cuales están obligados, por lo que se debería implementar en el corto plazo, por parte de las autoridades, capacitaciones, con el propósito de concientizar a los profesionales recién graduados.

Todo egresado universitario de cualquiera de las universidades autorizadas para operar en el país, debería saber la importancia que tiene para el país, que cada ciudadano cumpla con sus obligaciones tributarias, pues sólo así se lograra que el Estado cuente con los recursos necesarios, que le permitan cumplir sus obligaciones constitucionales”.

66

⁶⁶ **Guía Tributaria para Profesionales.** Segunda Edición. Pág. 2.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

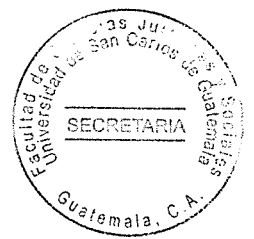
Después de realizar la presente investigación, se concluye en primer lugar que es importante que los profesionales recién egresados y los mayores de sesenta años, posean los conocimientos mínimos sobre los impuestos que deben pagar en el libre ejercicio de su profesión y en segundo lugar se busca con esta investigación, dar respuesta a la interrogante sobre si, ¿Es realmente necesario que la Administración Tributaria, por presunción de la ley, sea la que determine de oficio el régimen tributario de todo el gremio de profesionales en Guatemala?

En la renta presunta que de oficio realiza la Administración Tributaria, se debe tener presente que si por cualquier razón, el profesional universitario no presenta su declaración del impuesto y aun siendo requerido por ésta, no cumpla con ese trámite, se aplicará lo establecido en el Artículo 17 del Decreto 10-2012, y se presumirá una renta imponible de treinta mil quetzales que se aplicará, a cada uno de los meses por los cuales no se presentó la declaración. La renta imponible mencionada se disminuye en un cincuenta por ciento cuando el profesional tenga menos de tres años de egresado o más de sesenta años de edad.

En conclusión se debe velar porque la Administración Tributaria, en la aplicación de las normas tributarias, no viole el principio de capacidad de pago, contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual es un derecho inherente a la persona humana.

Todo profesional universitario egresado en cualquiera de las ramas de las ciencias, debe ser consiente y saber la importancia que tiene para el país, que cada ciudadano cumpla con sus obligaciones tributarias, pues sólo así se logrará que el Estado, como ente administrador de los impuestos recaudados, cuente con los recursos necesarios que le permitan cumplir con sus obligaciones constitucionales, en la realización del bien común.





BIBLIOGRAFÍA

- Andreozzi, Manuel. **Derecho Tributario Argentino**. (s.e.). Editorial, Tipográfica Editora Buenos Aires, Argentina, 1951.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Diez y nueve Edición. Nueva Edición Actualizada, Corregida y Aumentada, por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 2008.
- De Juano, Manuel. **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**. (s.e.). Editorial Porrúa, S.A. México, D.F., 2001.
- De la garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. (s.e.). Editorial Porrúa, S.A. México, D.F., 1981.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho Financiero**. Segunda Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.
- Granados Tuncho, **El Compendio del Contribuyente**. (s.e.). Ediciones Fiscales. Guatemala, 2009.
- Guía del Inversionista**, Deloitte. Inguat. Guatemala, 2015.
- Guía Tributaria para Profesionales**. Segunda Edición. Pág. 2.
- <https://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-de-utilidades-sobre-actividades-lucrativas>. (consultado: 19 de octubre 2019).
- [https://es.wikipedia.org/wiki/Falta_\(derecho\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Falta_(derecho)). (consultado: 14 de julio 2019).
- [https://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_\(tributo\)#Arbitrios_Municipales](https://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_(tributo)#Arbitrios_Municipales). (consultado: 15 de enero 2019).
- <https://es.slideshare.net/mirtaderecho/delitos-tributarios-14699606>. (consultado: 3 de noviembre 2019).
- <https://conceptodefinicion.de/tipo-impositivo/>. (consultado: 15 de julio 2019).
- <https://economipedia.com/definiciones/base-imponible.html>. (consultado: 20 de octubre 2019).
- <https://economipedia.com/definiciones/obligacion-tributaria.html>. (consultado: 29 de Noviembre 2019).



<https://mundochapin.com/2017/06/historia-de-la-sat-de-guatemala/34586/>. (consultado: 20 de octubre 2019).

<https://portal.sat.gob.gt/portal/preguntas-frecuentes/principales-impuestos-guatemala/> (consultado: 19 de octubre 2019).

<https://wikiguate.com.gt/tributo/> (consultado: 15 de junio 2018).

<http://www.encyclopedia-juridica.com/d/reglamento/reglamento.htm>. (consultado: 15 de junio 2018).

<http://diccionariojuridico.mx/definicion/principio-de-comodidad/>. (consultado: 22 de Diciembre 2019).

<https://prezi.com/-apyuctwqi1b/naturaleza-especifica-de-lo-obligacion-tributaria/>. (consultado: 9 de Noviembre 2019).

<https://definicionlegal.blogspot.com/2012/09/efectos-de-las-obligaciones.html>. (consultado: 11 de Noviembre 2019).

Martin, José María. **Derecho Tributario General**. (s.e.). Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1995.

Monterroso Velásquez, Gladis Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Cuarta Edición. Editorial Comunicación Gráfica G&A, Guatemala, 2016.

Osorio Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Primera Edición Electrónica. Realizada por Datascan, S.A. Guatemala, C.A. 2011.

Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. Segunda Edición. Editorial Haría. Universidad Autónoma de México, Distrito Federal, 1986.

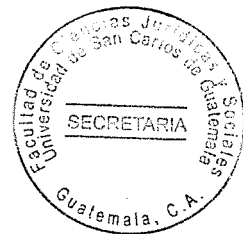
Valdez Costa, Ramón. **Curso de Derecho Tributario**. Cuarta Edición. Ediciones Kapeluz, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Sexta Edición, Ediciones Palma, Buenos Aires Argentina, 1997.

Legislación:

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

Código de Comercio. Decreto número 2-70. Congreso de la República de Guatemala, 1970.



Código Penal. Decreto número 17-73. Congreso de la República de Guatemala. 1973.

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

Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Decreto número 4-2012. Congreso de la República de Guatemala, 2012.

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

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

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89. Congreso de la República de Guatemala, 1992.