

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

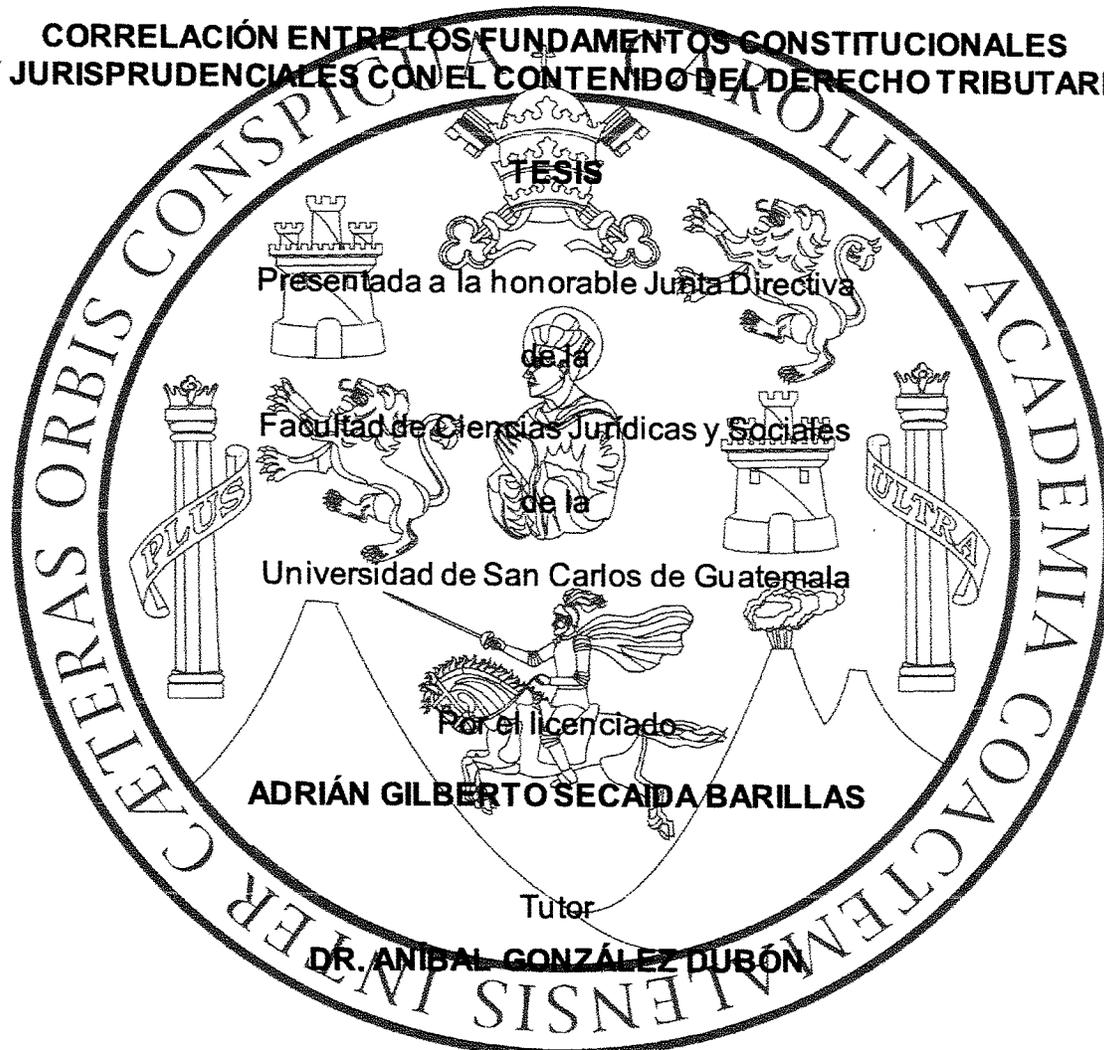


GUATEMALA, ABRIL DE 2021

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

**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**CORRELACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES
Y JURISPRUDENCIALES CON EL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO**



Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, abril de 2021

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

VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
(en sustitución del decano)

VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIO: Lcda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSGRADOS

DECANO: Lcda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
(en sustitución del decano)

DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz

VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios

VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

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

PRESIDENTE: DR. FÉLIX RODOLFO AYALA LÓPEZ

VOCAL: M. Sc. PABLO ANDRÉS BONILLAHERNÁNDEZ

SECRETARIO: DRA. MIRZA EUGENIA IRUNGARAY LÓPEZ

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

Guatemala, 22 de septiembre del año 2020.

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

Estimado Doctor Cáceres Rodríguez:

Lo saludo respetuosamente deseándole bienestar en sus actividades al frente de la Escuela de Estudios de Postgrado.

Por medio de resolución RES. D.E.E.P. D.T. 936-2018 de la Dirección de la Escuela de Estudios de Postgrado, de fecha diecinueve de noviembre de dos mil dieciocho, se me asignó para su tutoría, la **Tesis de Maestría en Derecho Tributario** del Licenciado **Adrián Gilberto Secaida Barillas**, titulada **“CORRELACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES CON EL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO”**.

Después de revisar y discutir el informe final que contiene la Tesis de Maestría en Derecho Tributario del Licenciado **Adrián Gilberto Secaida Barillas** y realizadas las observaciones correspondientes, es mi opinión que su contenido llena los requisitos que exige el Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Postgrado, por lo que emito mi dictamen favorable a la misma, para que continúe el trámite correspondiente y pueda ser defendida en su examen privado.

Quedo a sus órdenes y me suscribo respetuosamente:



DOCTOR ANIBAL GONZÁLEZ DUBÓN



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Guatemala, 16 de abril de 2021

Doctor:

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Posgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
-USAC-

Distinguido doctor Cáceres Rodríguez:

Con base en su solicitud expresa en la carta a mi persona con fecha siete de abril de dos mil veintiuno, en donde se me pide dictamen gramatical; según los Artículos 7, 9 y 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Escuela de Estudios de Posgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Le informo que el licenciado: **ADRIÁN GILBERTO SECAIDA BARILLAS**, de la **Maestría en Derecho Tributario**, ha realizado las correcciones y recomendaciones de ortografía, redacción y estilo, a su trabajo de tesis, cuyo título final es: **CORRELACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES CON EL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO**.

Asimismo, manifiesto que se ha utilizado un léxico adecuado a los requerimientos de una investigación científica, que llene las exigencias de la técnica jurídica y los principios exegéticos y hermenéuticos de la ciencia del Derecho. Esto, en consonancia con las normas, consideraciones y recomendaciones de la Real Academia Española, para utilizar el lenguaje de manera actualizada y como primera fuente teleológica idónea, para el conocimiento.

Dicho trabajo, presenta las partes mínimas requeridas en el instrumento legal *supra* anotado, según lo establece la Escuela de Estudios de Posgrados. De esta forma, el sustentante, ha referido con el modelo de la Asociación Americana de Psicología -APA- en su séptima edición, las fuentes bibliográficas, para dejar los créditos de las teorías que han fundamentado la investigación.



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADOS

La metodología, técnicas y doctrinas que el estudiante y su parte asesora presentaron, fueron respetadas en su totalidad y ningún planteamiento fue conculcado para mantener el fundamento teórico original del documento presentado.

De esta manera se procedió con la revisión, exclusivamente en lo que corresponde a la gramática, ortografía, redacción y estilo, para comprobar que el cuerpo capitular contenga los requerimientos y extensión mínimos; con ello, se adecuó la diagramación pertinente y cotejaron las referencias del índice, los títulos y subtítulos, la parte conceptual introductoria y las conclusiones, según los enlaces externos que se describen en la bibliografía consultada.

En virtud de lo anterior, se emite: **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de continuar con el trámite correspondiente.

Cordialmente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Dr. William Enrique López Morataya
Revisor de Gramática



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 4 de mayo del dos mil veintiuno.-----

En vista de que el Licenciado Adrián Gilberto Secaida Barillas aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 58-2020 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“CORRELACIÓN ENTRE LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES CON EL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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

DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberme permitido alcanzar este triunfo y por su infinita misericordia.
- A MI MADRE:** María de Jesús Barillas, por sus oraciones y amor, por ser la fuente de inspiración y fuerza año tras año. Por luchar junto a mí para alcanzar esta meta.
- A MI PADRE:** Magdaleno Secaida Guzman (†). Por haberme dado la vida, por sus sabios consejos y su gran amor. Para ti este logro. ¡Una flor sobre tu tumba!
- A MIS HERMANOS:** Olga Esperanza, Jorge Lucas y Sandra Elisa, que mi triunfo sea un triunfo vuestro.
- A MI ESPOSA:** Beatriz López, gracias por tu comprensión y apoyo.
- A MIS HIJOS:** Jahiro Adrián, Giancarlo, Ana Lucía, Diego Fernando, los amo y sin ustedes no habría podido alcanzar esta meta.
- A MIS NIETAS Y NIETO:** Jesebella, Adrián, Beatriz, Amaris y Giancarlo Andre, con mucho amor. Que este logro sirva de inspiración para ustedes.
- A MIS NUERAS:** Josseline Recinos, Jessel Barrientos. Gracias por el amor que les han demostrado a mis hijos que Dios les bendiga.

A:

La Tricentennial Universidad de San Carlos de Guatemala a la que prometo honrar en toda mi vida profesional y con la que estaré eternamente agradecido.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y a la Escuela de Estudios de Postgrado por haberme permitido graduarme como Maestro en Derecho Tributario.

ÍNDICE



Introducción

CAPÍTULO I

1. Conceptos básicos introductorios para comprender el tema tributario	1
1.1. Constitución	1
1.2. Constitución Política de la República de Guatemala	5
1.3. Jurisprudencia	7
1.4. Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad	11
1.5. Jerarquía normativa	12
1.6. Derecho tributario	17
1.7. Corolario al capítulo	19

CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales en el tema tributario	21
2.1. Principios tributarios contenidos expresamente en el texto constitucional	21
2.1.1. Principio de legalidad y de reserva de ley	21
2.1.2. Principio de justicia y equidad tributaria	25
2.1.3. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago	27
2.1.4. Principio de no confiscación	29
2.1.5. Principio de la no doble o múltiple tributación	31
2.2. Principios tributarios contenidos tácitamente en el texto constitucional	34
2.2.1. Principio de igualdad y generalidad	34
2.2.2. Principio de proporcionalidad	37
2.2.3. Principio de confidencialidad	39
2.2.4. Principio de la no retroactividad de la ley tributaria	40
2.3. Corolario al capítulo	41



CAPÍTULO III

3. La legislación tributaria en Guatemala.....	
3.1. Código Tributario. Decreto 6-91 y sus Reformas	47
3.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR–. Decreto 26-92 y sus Reformas	51
3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–. Decreto 27-92 y sus reformas	53
3.4. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94	58
3.5. Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012	63
3.6. Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto 7-2019	66
3.7. Corolario al capítulo	68

CAPÍTULO IV

4. Correlación entre la posición constitucional y la normativa tributaria vigente.....	71
4.1. Tratando en particular los Artículos 239 y 243 constitucionales	71
4.1.1. Artículo 239: Bases de recaudación y su abordaje en las Leyes Tributarias referidas	71
4.1.1.1. El hecho generador de la relación tributaria	72
4.1.1.2. Las exenciones	81
4.1.1.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria	92
4.1.1.4. La base imponible y el tipo impositivo	97
4.1.1.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos	106
4.1.1.6. Las infracciones y sanciones tributaria	110
4.1.2. Artículo 243	113
4.1.3. Corolario al capítulo	114
CONCLUSIONES.....	115
BIBLIOGRAFÍA.....	117

INTRODUCCIÓN



A manera de exordio se debe referir la base legal que sustenta esta investigación; la Asamblea Nacional Constituyente, con fecha 31 de mayo de 1985, concluyó la redacción de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual entró en vigor el 14 de enero de 1986. La misma se constituye, como lo expresa su preámbulo, “con el fin de organizar jurídica y políticamente el Estado”.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, por su parte, es la encargada de velar por el respeto a lo contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala y dar a conocer aspectos propios para su adecuada interpretación a través de sus resoluciones (sentencias).

El Código Tributario, Decreto 6-91, vigente desde octubre de 1991, y demás leyes atinentes al tema, conforman el derecho tributario que se constituye como el conjunto de normas relacionadas con el tema de los tributos, la Administración Tributaria a cargo de la Superintendencia específica, y, los contribuyentes.

La importancia de realizar la presente investigación radica en que el derecho tributario guatemalteco se constituye en el instrumento regulador, dada la trascendencia que tiene en el desarrollo social del país, haciéndose necesario conocer las bases constitucionales y jurisprudenciales sobre las que descansa su adecuada promoción y su respectiva correlación con el referido Derecho.



En Guatemala, a la fecha, no se ha escrito ningún libro, o informe acerca del tema que incluya las explicaciones dadas por la Corte de Constitucionalidad respecto de su interpretación. Por lo anterior, se hace necesaria una investigación sobre el tema, con base en la Constitución Política de la República de Guatemala y a las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad, verificando su correlación con el derecho tributario vigente, con el propósito de que los estudiantes y los profesionales cuenten con un documento que explique los temas del derecho tributario desde la perspectiva constitucional y jurisprudencial.

La investigación partió de la formulación del siguiente cuestionamiento: ¿existe correlación entre los fundamentos constitucionales y jurisprudenciales con el contenido del derecho tributario? Tentativamente se planteó la hipótesis en sentido afirmativo, en el sentido de aseverar que sí existe correlación entre los fundamentos constitucionales y jurisprudenciales del derecho tributario con el contenido del derecho tributario; los referidos fundamentos permiten el desarrollo del derecho tributario, al evitar que en su conformación se violenten las posiciones constitucionales que le fundamentan, lo cual generaría conflictos que puedan redargüirse de inconstitucionales por quien se vea afectado.

El trabajo de investigación planteó una cuádruple finalidad: a) conocer aspectos teóricos del derecho constitucional y del derecho tributario, para el necesario abordaje de la temática específica; b) conocer los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, tanto en la doctrina, en la legislación y la jurisprudencia; c) conocer que el derecho tributario comprende, además de sustento constitucional, de normativa ordinaria, reglamentaria e individualizada que regulan las relaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes frente al fenómeno de la

tributación; y, d) explicar cuál es la correlación existente entre los fundamentos normativos constitucionales y jurisprudenciales de la Corte de Constitucionalidad, con el contenido de la normativa específica del derecho tributario.



La temática se trató en cuatro capítulos: el capítulo uno, que hace referencia a los conceptos básicos introductorios constitucionales para comprender el tema tributario; el capítulo dos, da a conocer los principios constitucionales en el tema tributario; el capítulo tres, refiere generalidades de la legislación tributaria en Guatemala; para que en el capítulo cuatro, se brinde el aporte a la investigación, específicamente en cuanto a la correlación entre la posición constitucional y la normativa tributaria vigente.

Se aplicaron los métodos de investigación científica: inductivo–deductivo, para conocer la temática desde los aspectos eminentemente teóricos, constitucionales y tributarios, hasta la verificación de su correlación con el contenido de la normativa específica del derecho tributario. Las técnicas de investigación utilizadas fueron: bibliográfica, para la recopilación de textos de autores nacionales e internacionales que presentarán los conceptos teóricos necesarios en el abordaje del tema; jurisprudencial, para la recopilación y análisis de las sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en lo que proceda respecto al tema que se investiga; y, de campo, ya que la investigación se realizó específicamente en la sede de la Corte de Constitucionalidad, en las sentencias que emite y compila dicha instancia.

CAPÍTULO I



1. Conceptos básicos introductorios para comprender el tema tributario

Al partir de lo general a lo específico en el tema que se investiga, el presente capítulo aborda algunos conceptos eminentemente teóricos, que permitirán visualizar desde la definición de Constitución hasta el derecho tributario, con el objetivo de que el lector tenga la noción del tema desde sus fundamentos doctrinarios. Es importante acotar que este tipo de tema no solo interesan a quienes estudian la ciencia jurídica, sino a la población en general, dado que la tributación corresponde a un gran porcentaje de los habitantes del país, motivo por el cual se hace necesario abordar dichos conceptos, para que puedan comprender de mejor forma la temática de que trata esta investigación.

1.1. Constitución

Son varios los autores que brindan apreciaciones sobre el concepto, de los cuales se consignan los siguientes:

Dice Mario de la Cueva (1982) que el concepto tiene dos acepciones: a) Es sinónimo de realidad, en cuanto a que: “todo Estado tiene o es una Constitución, pues esta es el alma, la vida concreta y la existencia individual del Estado”, pero que, además, es: “una norma jurídica fundamental y comprende los principios básicos de la estructura del Estado y de las relaciones de este con los particulares”. (p. 5). De esa cuenta, se puede establecer que la Constitución es la que

contiene en su articulado la Organización del Estado y la forma como este interrelaciona con la población.



Para Rolando Tamayo y Salmorán (1986), la Constitución es una “convención, un acuerdo, un pacto” (p. 23) que se da entre el Estado y sus habitantes, para la adecuada convivencia en sociedad.

En la página del museo de las constituciones de la Universidad Nacional Autónoma de México –UNAM– se consigna que: “una constitución es un acuerdo de reglas de convivencia, es decir, una forma de pacto político y social. Se llama así porque integra, establece, organiza, constituye las normas que rigen a la sociedad de un país”.

De lo anterior se deduce su naturaleza normativa y garantista del orden de convivencia social. Se afirma en dicha página que esta permite el adecuado establecimiento de un país, incluyendo a la población en general sin distingo alguno, asegurando el respeto y garantía de los derechos fundamentales que les asisten, a cargo del aparato estatal conformado, el que se integra por los tres organismos: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, cada uno con sus responsabilidades plenamente identificadas.

Pedro Salazar Ugarte (s.f.), Investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en sentido general la define como “un marco normativo orientado a la organización de los poderes de un Estado” (p. 1932). El autor hace referencia al concepto desde su perspectiva puramente orgánica. Michelangelo Bovero (2006) refuerza esta concepción al decir que “el



término alude a la estructura del organismo político estatal”, (p. 16). Esta definición presente a la Constitución desde su perspectiva puramente orgánica, que permite al Estado organizarse como tal.

Por otra parte, dice Pedro Salazar Ugarte (s.f.), que existen posiciones que conciben a la Constitución como anterior a la organización del Estado: “Ciertamente es posible la existencia de un documento normativo en el que se plasme la forma en la que se organizan y articulan los poderes públicos –un documento constitucional–, pero este no es la expresión de un momento político fundacional” (p. 1933).

Se estima que esta posición hace alusión al iusnaturalismo, que permite visualizar los derechos que la constitución incluye como eternos, que no se saben sus inicios pero que le corresponden al ser humano.

Constantino Mortati, (como se citó en Salazar Ugarte, s.f.), define el concepto haciendo alusión a dos tipos de constitución: la formal y la material, distinguiéndolas en que la primera es: “el documento constitucional, producto de un pacto o acuerdo político, en el que están plasmadas las normas que rigen la convivencia en una colectividad compleja que llamamos estado”, la segunda está compuesta por “los actores y los comportamientos reales de los mismos que organizan y definen efectivamente a un estado. La Constitución material, entonces, se define e identifica en clave sociopolítica y, en una cierta medida, anticipa, precede y condiciona a la Constitución formal”. (p. 1933). Esta presenta a la Constitución desde sus perspectivas dogmática y orgánica.



George Jellinek (1999) refiere que “Toda asociación permanente necesita de un Principio de ordenación conforme al cual se constituye y desenvuelva su voluntad”, que se traduce en una constitución: “La Constitución de los Estados abarca, por consiguiente, los principios jurídicos que designan los órganos supremos del Estado, los modos de su creación, sus relaciones mutuas, fijan el círculo de su acción, y por último, la situación de cada uno de ellos respecto del poder del Estado” (p. 303). Se hace alusión al Estado en todos sus componentes, entre los que sobresalen el gobierno, la población, el territorio y su correspondiente desarrollo económico.

Para Lissette Beatriz Mendoza G., y Ricardo Mendoza Orantes (2008), la Constitución:

es el conjunto de principios y reglas fundamentales de un Estado, con el que han de estar conformes todas las leyes y actos que emanen de los poderes públicos (...) La constitución es el orden jurídico fundamental de organización que define un régimen político (...) El contenido de la Constitución suele dividirse en dos grandes partes: la orgánica, que se ocupa del Estado en sí, conformando sus órganos fundamentales de poder, regulando su forma (unitaria, federal, democrática o autocrática), su forma de gobierno (monarquía, república, etc.), las relaciones interorgánicas, distribución de funciones y competencias, etc.; la otra parte es la dogmática, que trata de las relaciones del poder con los súbditos (reconocimiento de las libertades y de los grupos sociales (pp. 11-12)

De lo anterior se deduce que la Constitución es el instrumento a través del cual, primeramente, los Estados dan a conocer los derechos y garantías de que goza el ciudadano, por su sola razón de ser humano, los que debe garantizar y promover su cumplimiento, y, sus

respectivos deberes, y en segundo lugar, en el que se plasma la organización del Estado para el cumplimiento de sus fines, en sus tres organismos y demás instancias elementales.



1.2. Constitución Política de la República de Guatemala

Para la adecuada comprensión del concepto, el *Diccionario Municipal de Guatemala* (2013) lo define como:

Acta o decreto fundamental en el que están determinados los derechos de los habitantes de una nación, la forma de su gobierno y la organización de los poderes públicos (...) conjunto de reglas fundamentales que organizan la sociedad política, garantizando la libertad y estableciendo la autoridad. (pp. 79-80)

Esta definición hace alusión a la estructura dogmática y orgánica de la constitución, que determina tanto los derechos que asisten a los habitantes como la forma de organización del Estado.

Por su parte, el *Diccionario de la Lengua Española* (2001) la define como: “Ley fundamental de un Estado que define el régimen básico de los derechos y libertades de la ciudadanía y los poderes e instituciones de la Organización Política” (s.p.). En el mismo sentido, la definición hace alusión a la estructura dogmática y orgánica de la constitución.



Partiendo de los enunciados del preámbulo de la Constitución Política de la República de Guatemala, se deduce que la Constitución es un compendio estructurado que incluye la Organización del Estado para la consecución de sus fines como ente para el adecuado cumplimiento de sus fines y el adecuado desarrollo de los derechos individuales, sociales, cívicos y políticos que asisten a los habitantes de la República:

Nosotros, los representantes del pueblo de Guatemala, electos libre y democráticamente, reunidos en Asamblea Nacional Constituyente, con el fin de organizar jurídica y políticamente al Estado; afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social; reconociendo a la familia como génesis primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad y, al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz; inspirados en los ideales de nuestros antepasados y recogiendo nuestras tradiciones y herencia cultural; decididos a impulsar la plena vigencia de los Derechos Humanos dentro de un orden institucional estable, permanente y popular, donde gobernados y gobernantes procedan con absoluto apego al Derecho.

Relacionado con los deberes que éstos tienen en su relación con el Estado, dicen Lissette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008) que la Constitución:

no contiene una formulación sistemática de los deberes públicos de los habitantes, apareciendo éstos en forma aislada dentro de su texto, y otros en la normativa dispersa de

leyes constitucionales. Resulta por eso bastante difícil la exposición ordenada de los deberes públicos. (p. 14).



En ese sentido existe una diferencia marcada entre la referencia expresa de derechos y deberes de los habitantes de Guatemala dentro del texto constitucional. La Convención Americana sobre Derechos Humanos de San José, hace referencia en su Artículo 32.1, en forma general, a los deberes que tienen los ciudadanos con la familia, la comunidad y la humanidad, no especificando alguno en particular.

En conclusión, la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma fundamental que indica que los habitantes del país, sin distinción alguna, goza de derechos que el Estado debe velar por su cumplimiento, así como obligaciones para la adecuada convivencia en sociedad, y que incluye además, la organización del Estado para la consecución de sus fines. Esta definición, a grandes rasgos, da a conocer la estructura dogmática y orgánica de la Constitución.

1.3. Jurisprudencia

Diversos autores abordan al concepto, cada uno brindando sus apreciaciones sobre el mismo. La Suprema Corte de Justicia de México (2007) la define como:

el conjunto de reglas o normas que la autoridad jurisdiccional que cuenta con atribuciones al respecto, deriva de la interpretación de determinadas prevenciones del derecho positivo, que precisan el contenido que debe atribuirse y el alcance que debe darse a estas, y que, al ser

reiteradas cierto número de veces en sentido uniforme, no contrariado, son obligatorias para quien deba decidir casos concretos regidos por aquellas prevenciones (p. 175).



Clemente de Diego (1925) dice que la Jurisprudencia consiste tanto:

en el conocimiento teórico y en la combinación abstracta de las reglas y principios del Derecho, así como en el arte bien difícil de aplicar el derecho al hecho, es decir, de poner la ley en acción, de restringir o extender su aplicación a las innumerables cuestiones surgidas en el choque de los intereses y en la variedad de las relaciones sociales (...). La jurisprudencia en definitiva sería aquella norma contenida en el fallo de un juez o tribunal o en el conjunto de ellos; en un sentido material, es el fallo mismo o conjunto de ellos; en sentido formal, es el modo de juzgar, el hábito o criterio de apreciación, interpretación y subsunción que en el fallo o conjunto de fallos se contienen (pp. 49 y 61).

Para Félix Calvo Vidal (1992) “se entiende la jurisprudencia como la doctrina que establecen los jueces y las magistraturas al resolver una cuestión que se les plantee” (p. 76).

Rafael Díaz Roca, por su parte, refiere que la jurisprudencia sirve:

para designar la doctrina y criterios de interpretación de las normas establecidos por los tribunales ordinarios de justicia, cualquiera sea su clase o la jurisdicción a la que pertenezcan. En sentido más estricto, es el criterio constante y uniforme de aplicar el derecho mostrado en las resoluciones del Tribunal Supremo, que es el máximo órgano



jurisdiccional de todos los órdenes, y en consecuencia, aquel al que corresponde la labor controlar la aplicación del derecho hecha por los tribunales de justicia, mediante la unificación de los criterios de interpretación de las normas utilizadas por los mismos. (p. 235)

Refiere Jaime Williams Benavente (1994) que “la jurisprudencia admite dos significados: a) Como el conjunto de principios o normas generales, que emanan de los fallos uniformes dictados por los Tribunales Superiores de Justicia; y, b) Como norma jurídica particular contenida en toda sentencia judicial”. (p. 200)

Finalmente, Carolina Schiele Manzor (2011) afirma que:

el concepto de jurisprudencia que debe considerarse, para un análisis de esta en cuanto a fuente del derecho, es el más restrictivo, el que se refiere al conjunto de pronunciamientos de los tribunales superiores de justicia –Corte Suprema de Justicia y Corte de Constitucionalidad- que son los llamados a formar jurisprudencia a través de la uniformidad del derecho, que se logra justamente en la aplicación del mismo al caso concreto. La jurisprudencia de los tribunales superiores contiene una labor judicial resolutive cuya obligatoriedad dependerá de la consideración que de ella se tenga en cuanto a fuente formal o directa del derecho, que será distinta dependiendo del ordenamiento jurídico de que se trate, y en igual medida de la corriente dogmática de pensamiento desde la que se analice. (pp. 182-183)

En referencia a lo que establece el Artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal de Constitucionalidad y los Artículos 621 y 627 del Código Procesal Civil y Mercantil, al tenor de los escritos del doctor René Arturo Villegas Lara (2011): “la Jurisprudencia en Guatemala, como fuente de derecho, solo se produce en los tribunales que ocupan la cúspide de la jerarquía de los tribunales: la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad en sus respectivas competencias”. (p. 108)



Tratando de acentuar el carácter de doctrina legal y fuente de derecho de la jurisprudencia, refiere el doctor Villegas Lara (2011) que:

En los tribunales menores: Salas de la Corte de Apelaciones, Tribunales de Primera Instancia y de Paz, no se produce jurisprudencia con carácter de doctrina legal. Incluso, cuando el fallo es consecuencia de la falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de la ley, se crea una norma individualizada que solo incide en el caso concreto; y si en estas circunstancias el fallo se produce en la Corte Suprema de Justicia, tratándose de conflictos civiles, se tendrían que dar los supuestos de las normas antes mencionadas, para que se diera la doctrina legal o jurisprudencia. Así también, si en la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencias de casación, se expresara un criterio reiterado sobre una norma del ordenamiento jurídico, no hay una nueva norma, sino la interpretación presuntamente correcta de la existente, luego entonces, los fallos o sentencias no funcionan como fuente de derecho. (pp. 108-109)

Como conclusión, la jurisprudencia es aquella doctrina legal que se traduce en fuente de derecho, que proviene de los fallos reiterados de la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad, que surgen de la interpretación exhaustiva de la normativa vigente y del derecho en sí, que dan a conocer los alcances que debe dársele a las mismas, para la adecuada impartición de justicia. Esta doctrina es de observancia obligatoria, toda vez que permite visualizar los criterios de interpretación promovidos por los órganos o instancias referidas.



1.4. Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad

Para comprender de mejor forma el tema de la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, se debe partir de la premisa que el Control judicial de constitucionalidad, en el caso de Guatemala, lo ejerce la Corte de Constitucionalidad, institución trascendental en todo Estado democrático, que se encarga de la defensa de la Constitución y del control de constitucionalidad, frente al orden jurídico que la contraría. En ese sentido, el control judicial de constitucionalidad se fundamenta en lo que prescribe el Artículo 46 de la Constitución, en el sentido que aquello que esté en contra de lo prescrito por el texto constitucional se considera nulo.

De esa cuenta, la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad está integrada por todas aquellas resoluciones emitidas por este Órgano Superior, producto del análisis exhaustivo de las mismas, que amplían la visión del texto constitucional al alcance que debe darse a sus preceptos, unificando la forma en que deben interpretarse, y, brinda solución a las cuestiones que en ese orden se le planteen.



1.5. Jerarquía normativa

Para comprender este tema, se recurre a los escritos del doctor René Arturo Villegas Lara (2011), dado el adecuado lenguaje que hace fácil su comprensión. El autor citado comienza diciendo que el Derecho como ciencia tiene distintas fuentes que lo originan: “Fuentes históricas, fuentes reales o materiales, y, Fuentes formales”. (p. 91)

Entre las fuentes formales del derecho se encuentra la legislación, la que consiste en “un proceso reflexivo del organismo competente del Estado, a quien le compete la función de crear leyes” (Villegas Lara, René Arturo, 2011, p. 97). En Guatemala, el Organismo Legislativo es el responsable de la creación (cuando ellos ejercen la iniciativa de ley), aprobación y promulgación de las distintas leyes que rigen la conducta de los seres humanos en sociedad. De esa cuenta, Eduardo García Máynez (1961) expresa que la ley (refiriéndose a la legislación) es “el resultado de la actividad legislativa”. (p. 52)

Es oportuno referir que para García Máynez (1961), tomando en cuenta que Guatemala se ubica dentro de los países de derecho escrito, “la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales” (p. 52), entendiéndose esta como el conjunto de normas jurídicas (civiles, penales, tributarias, etc.) que regulan la conducta de los habitantes, más conocida como ordenamiento jurídico. De esa cuenta el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial establece que “la ley es la fuente del ordenamiento jurídico”, producto de la actividad que realiza el Organismo Legislativo.



Las distintas leyes, producto de la actividad legislativa del Organismo Legislativo, juntamente con la normativa reglamentaria e individualizada promovida por los distintos Organismos del Estado y Entidades estatales, autónomas y descentralizadas, conforman lo que se conoce como Ordenamiento Jurídico Interno. Este ordenamiento jurídico parte de la premisa de que su conformación deviene de un ordenamiento u orden jurídico superior, llamada Constitución, que tiene su sustento en lo que el Dr. René Arturo Villegas Lara (2011) denomina: “hecho extra-normativo: la soberanía popular, siempre y cuando el pueblo haya manifestado libremente, de modo directo o por representación, su voluntad de crear un texto constitucional” (p. 191) que para el caso de Guatemala, este tipo de soberanía fue representada en la Asamblea Nacional Constituyente.

Constitucionalmente (Artículo 46), existe un orden jurídico internacional que conforma el derecho internacional en materia de derechos humanos, el que se establece tiene preeminencia sobre el derecho interno.

Existen, además, las denominadas leyes constitucionales, que datan de las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala de 1921: Ley de Orden Público, Ley de Partidos Políticos, Ley de Emisión del Pensamiento y Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, como dice el Dr. René Arturo Villegas Lara (2011): “sin efectos jerárquicos superiores, pues las normas de esas leyes no se equiparan a las de la Constitución ni a las de los tratados y convenciones sobre derechos humanos”. (p. 169)



La jerarquía normativa de Hans Kelsen explica la validez formal material de las normas, refiriendo que la norma inferior se crea y se supedita a la norma superior. Esta calidad de suprema radica en que su creación, como se dijo anteriormente, emana directamente del pueblo, a través de la Asamblea Nacional Constituyente.

De esa cuenta, y conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y jurisprudencia constitucional, la Jerarquía Normativa del país es la siguiente:

La Constitución Política de la República de Guatemala, vigente a partir de 1986, ocupa el grado jerárquico superior:

- 1) “Serán nulas *ipso jure* las leyes y las disposiciones gubernativas de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”.
(Artículo 44, tercer párrafo)
- 2) “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*”. (Artículo 175)
- 3) “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado”.
(Artículo 204)

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 03-11-94, afirma que:



dentro de los principios fundamentales que informan al Derecho guatemalteco, se encuentra el de supremacía o superlegalidad constitucional, que significa que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución y esta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho. Esta superlegalidad constitucional se reconoce, con absoluta precisión en tres Artículos de la Constitución Política de la República: el 44 (...), el 175 (...), y el 204 (...).

(s. p.)

Los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, ocupan el segundo escalón de la jerarquía normativa:

- “Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno” (Artículo 46).
- “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado” (Artículo 204).

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 19-10-90, manifiesta que:

el hecho de que la Constitución haya establecido esa supremacía sobre el Derecho interno debe entenderse como su reconocimiento a la evolución que en materia de derechos



humanos se ha dado y tiene que ir dando (...). El Artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada, pero no puede reconocérsele ninguna superioridad sobre la Constitución.

En sentencia de fecha 09-07-2009, esta Corte amplia al declarar que:

si bien es cierto el Artículo 46 de la Constitución Política de la República le otorga preeminencia a esos cuerpos normativos sobre el derecho interno, ello únicamente provoca que, ante la eventualidad de que la disposición legal ordinaria de ese orden entre en conflicto con una o varias normas contenidas en un tratado o convención internacional, sobre derechos humanos, prevalecerán estas últimas.

Las denominadas leyes constitucionales, la normativa ordinaria, reglamentaria e individualizada, en ese orden, ocupan el tercero, cuarto, quinto y sexto escalón en la jerarquía normativa:

- “Se establece el principio general de que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”. (Artículo 46)

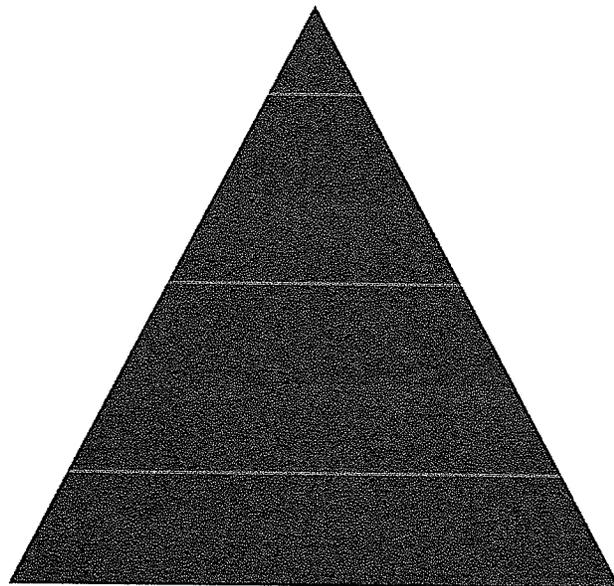
La Corte de Constitucionalidad, sobre la preeminencia de los tratados y convenciones en materia de derechos humanos aceptados y ratificados por Guatemala, en sentencia 19-10-1990,

establece: “El Artículo 46 jerarquiza tales derechos humanos con rango superior a la legislación ordinaria o derivada”.



De esa cuenta, la pirámide que demuestra la jerarquía normativa en Guatemala, es la siguiente:

- a. Constitución Política.
- b. Tratados y convenciones de Derechos Humanos, aceptados y ratificados por Guatemala.
- c. Leyes denominadas constitucionales
- d. Normativa ordinaria.
- e. Normativa reglamentaria
- f. Normativa individualizada



Como conclusión, la jerarquía normativa es el lugar de preeminencia que cada normativa ocupa en el ordenamiento jurídico, determinando la interdependencia y sujeción que guardan entre sí, partiendo desde la Constitución hasta las normas denominadas individualizadas.

1.6. Derecho tributario

Existen diversos autores que definen el concepto, cada uno desde su particular punto de vista. Fernando Sainz Bujanda (1975), en términos generales, define el concepto como “aquella

parcela de ciencia del Derecho que se refiere a la tributación” (p. 47). Aunque no lo expresa tácitamente, por referirse a una rama de la ciencia del derecho, incluye aspectos doctrinarios y jurídicos relacionados con la tributación.



Dino Jarach (1996) lo concibe como “conjunto de normas y principios del Derecho que atañen a los tributos y, especialmente a los impuestos” (p. 361). Su definición hace referencia a normas y principios del derecho relacionados con los tributos e impuestos.

Catalina García Vizcaíno (1999) define el concepto como “el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan” (p. 13). La apreciación está relacionada con las normas tributarias, que a mi parecer, define el concepto Código Tributario o Legislación tributaria. En el mismo sentido, Héctor Belisario Villegas (2003) define el concepto. (p. 90)

Para el Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando (2013): “El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas positivas que regulan los tributos, sus distintos aspectos y las consecuencias que generan”. (p. 30)

La definición amplía la vertida por García Vizcaíno en cuanto a que hace referencia a normas jurídicas positivas. De igual forma se relaciona más con el concepto de Legislación Tributaria o Código Tributario.



Al tratar de generar una definición que parta desde la ciencia jurídica, se define al derecho tributario como la rama del derecho público que contiene posiciones doctrinarias, de legislación y jurisprudenciales, relacionadas con los tributos, el Estado y los contribuyentes, la obligación tributaria y las relaciones jurídicas que se desarrollan entre los distintos sujetos de Derecho.

1.7. Corolario al capítulo

Como corolario al presente capítulo, este incluyó a grandes rasgos las principales definiciones, partiendo de lo general a lo específico, desde las de Constitución y su correspondiente jurisprudencia hasta abordar en forma generalizada la que corresponde al derecho tributario, que permite situar al lector, tenga o no conocimiento sobre la ciencia jurídica y el derecho tributario en general, en el conocimiento necesario que le facilitará la comprensión de la temática incluida en el tema de la presente tesis.

En cuanto a la pregunta que dio origen a la investigación, lo abordado en el presente capítulo permite al lector estudioso del derecho, y al resto de la población, visualizar generalidades teóricas del derecho constitucional y derecho tributario, que permitirá abordar de mejor forma la temática específica y comprobar, si fuera el caso, la hipótesis planteada en el correspondiente plan de investigación.

Finalmente, con el contenido del capítulo I se dio cumplimiento al objetivo propuesto en el correspondiente plan, en el sentido de conocer aspectos teóricos del derecho constitucional y del derecho tributario, para el necesario abordaje de la temática específica.



CAPÍTULO II



2. Principios constitucionales en el tema tributario

Al tener claro los conceptos de Constitución Política de la República de Guatemala y Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, el presente capítulo aborda los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, tomando en cuenta que estos están incluidos en el texto constitucional y son debidamente interpretados por el órgano facultado para el efecto, en el entendido que son el fundamento que conforme a la Jerarquía Normativa, sirven de base para el establecimiento de los tributos y otras contribuciones en el país.

El abordaje de los mismos se hace desde dos perspectivas: los principios que se encuentran taxativamente en el texto constitucional y los que se deducen del contenido de las referidas normas.

2.1. Principios tributarios contenidos expresamente en el texto constitucional

2.1.1. Principio de legalidad y de reserva de ley

Básicamente, este principio establece que los impuestos y demás que se establezcan en el Sistema Tributario, para el presente caso, el guatemalteco, deben estar contenidas en Ley específica (Principio de legalidad) que haya sido creada (cuando ellos ejercen la iniciativa de



ley), aprobada y promulgada por el Organismo Legislativo, en observancia a lo que establece la Constitución Política y conforme al proceso establecido, tomando en cuenta que esta facultad solo le corresponde al Congreso de la República (Principio de Reserva de Ley), en el entendido que las establecidas en normativa reglamentaria e individualizada que las contradigan o tergiversen son consideradas nulas.

Lisette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008) refieren:

no puede haber tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*)(...). Este principio representa el hecho de que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Representa también una garantía para el contribuyente, en el sentido de que limita al Estado su poder tributario otorgando de esta forma la seguridad jurídica de que aquél no se valdrá de su poder de imperio para castigar al sujeto pasivo de la obligación tributaria con tributos que no estén contemplados en la Constitución y en las leyes secundarias que regulan su ejercicio (...)

Este principio debe entenderse desde el punto de vista de la ley, la norma jurídica. La administración no puede actuar si no existe una norma legal que le otorgue competencia para poder actuar. De acuerdo con este Artículo si no existe una norma legal que autorice al órgano administrativo, no puede recaudar impuestos, arbitrios o contribuciones especiales". (pp. 313-314)

Los autores precitados afirman que:



este principio encuentra su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos por normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de supremacía constitucional.

(Mendoza Lissette Beatriz; Mendoza Orantes, Ricardo, 2008, p. 313)

Los autores concluyen, afirmando que “el principio de legalidad se aplica por igual en todos los tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales”. (Mendoza Lissette Beatriz; Mendoza Orantes, Ricardo, 2008, p. 313)

En ese sentido, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece este principio, afirmando que:

corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, (...) así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, f) Las infracciones y sanciones tributarias (...) Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



La Corte de Constitucionalidad, sobre este principio, expresa:

- a. (...) el Artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. (Sentencia 20-06-96)
- b. (...) la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente (...) como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el Artículo 239 del Texto Supremo. (Sentencia 23-07-2009)
- c. El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regula lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el Artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos, reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el *quantum*, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar. (Sentencia 05-11-2009)

Como conclusión, este principio garantiza a los contribuyentes que los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales a que estén obligados, deben estar contenidos en ley específica, ~~creados~~ aprobada y promulgada por el Congreso de la República, mediante el proceso legislativo establecido, en total sujeción a los principios constitucionales contenidos en los Artículos 239 y 243.



2.1.2. Principio de justicia y equidad tributaria

Estos dos principios están entrelazados con los de Legalidad y Reserva de Ley, anteriormente abordados, en el sentido que los impuestos y demás que se establezcan en el Sistema Tributario conforme al proceso legislativo establecido y en observancia a lo que establece la Constitución Política, deben ser acordes tanto a las necesidades del Estado, a *la equidad* (iguales para los iguales, desiguales para los desiguales, y, ninguno para quien carece de capacidad de asumirlos) y a *la justicia* (distribución de cargas y/o gravámenes justos, acordes a los sujetos pasivos –contribuyentes- de la relación jurídica).

En observancia a estos principios, el Artículo 239 de la Constitución Política establece que: corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.



El Artículo 243, también constitucional, acentúa que “el sistema tributario debe ser justo equitativo”, principios que se deben visualizar en las leyes tributarias creadas, aprobadas y promulgadas por el órgano competente.

La Corte de Constitucionalidad, sobre estos principios, refiere:

(...) una adecuada equidad y justicia tributarias precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en los que haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción. (Sentencia 17-07-2009)

En conclusión, los principios de equidad y justicia abogan por que los impuestos que se establezcan en ley, conforme al procedimiento legislativo y por el órgano competente, sean acordes a los ingresos, que sean afectos, del contribuyente, y, que sean sujetos de una adecuada deducción. En ese sentido, como se dijo al principio de este apartado, la equidad consiste en que los impuestos sean iguales para los iguales, desiguales para los desiguales, y, ninguno para quien carece de capacidad de asumirlos; y, la justicia, porque la distribución de cargas y/o gravámenes sean justos, valga la redundancia, acordes a los contribuyentes obligados a pagarlos.



2.1.3. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago

Este principio hace referencia expresamente a la capacidad de pago que tienen los contribuyentes, como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. El derecho vigente tributario debe ser diseñado de tal forma que quienes están obligados a contribuir tengan los recursos necesarios para ser efectivos dichos pagos. Este principio guarda estrecha relación con los principios de equidad y justicia, analizados anteriormente, en el sentido que los impuestos que se incluyan en la normativa específica deben tener ese ingrediente especial de capacidad para que quienes tengan mayor capacidad puedan contribuir en esa proporción, quienes tienen menor capacidad puedan aportar conforme a dicha capacidad y quienes no tienen ninguna capacidad puedan ser excluidos de los mismos.

Lissette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008) refieren que:

la capacidad contributiva está representada por la potencialidad económica que tienen los individuos. Se distinguen dos elementos: el objetivo, está dado por la riqueza que exhiben los contribuyentes, sea la renta, sea el consumo, sea el patrimonio. El elemento subjetivo ha de encontrarse en la aptitud individual para contribuir. Por esta razón el Estado libera de impuestos a personas que no alcanzan el mínimo imponible. Con esta disposición se pretende proteger a los contribuyentes con menor capacidad económica. El sistema tributario debe ser justo y equitativo, así lo establece el Artículo en estudio. Este principio está íntimamente ligado a conceptos como igualdad, equidad y proporcionalidad (p. 319).

De esa cuenta, el Artículo 243 constitucional establece que “las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.



La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 06-03-2006, establece:

- a. Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo (Sentencia 28-09-95).

- b. (...) los principios de justicia y equidad tributarias regulados en el Artículo 239 constitucional, pues dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente,

de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual (Sentencia 06-01-2006).



En conclusión, el principio de capacidad de pago persigue que los impuestos que se establezcan sean determinados atendiendo a la capacidad de pago que los contribuyentes tengan, acorde a sus ingresos. A mayor capacidad de ingresos, mayor capacidad de pago; a menor capacidad de ingresos, menor capacidad de pago; a ninguna o mínima capacidad de ingresos, ninguna o mínima capacidad de pago.

2.1.4. Principio de no confiscación

Este principio aboga por que los bienes que corresponden a los contribuyentes, en caso de que no tengan estos la capacidad de pago para cubrir los impuestos causados, no sean confiscados por el ente recaudador, en nombre del Estado. La Dra. Gladis Elizabeth Monterroso (2005), respecto a los tributos confiscatorios, refiere que estos son: “aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a efecto de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta”. (p. 54)

Este tipo de principio propugna por la protección al derecho a la propiedad privada, contenido en el Artículo 39 de la Constitución Política, el que la garantiza “como un derecho inherente a la persona humana”.



Carlos Giuliani Fonrouge (2004) afirma que:

Desde el momento que la Constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación (arts. 14 y 17 Constitución de Argentina), es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías. (p. 208)

Para el caso de Guatemala, Lissette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008) refieren que:

la Constitución garantiza el derecho a la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, en el Art. 39, y prohíbe la confiscación en el Art. 41. Como consecuencia de lo anterior, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que llegue a considerarse confiscatoria. Si se gravan los bienes de una persona de manera tal que se absorba una parte sustancial de su patrimonio, se están violando los principios establecidos en los mencionados Artículos (pp. 319-320).

En ese sentido, la Constitución Política, en su Artículo 243, establece que “Se prohíben los tributos confiscatorios”.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 03-12-2008, establece:



Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En ese sentido se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentran establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio.

En conclusión, el principio de no confiscación persigue que los impuestos que se establezcan no sean al extremo excesivos, a tal grado que violenten el derecho de propiedad al requerirse recurrir a este fenómeno para el pago de los impuestos y otras cargas económicas establecidas normativamente.

2.1.5. Principio de la no doble o múltiple tributación

La doble o múltiple tributación a un hecho imponible concurren dos o más gravámenes, afectando en su patrimonio al contribuyente. En ese sentido, el principio de la no doble o múltiple tributación persigue que la normativa tributaria que se promulgue vele por el respeto a este principio. Juan Carlos Luqui (1989) refiere que:

se habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el



mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos (p. 166).

Lissette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008), sobre este principio, refieren:

Conocido como doble imposición consiste en gravar dos veces a la misma persona o la misma cosa. No es justo que se grave a una persona o a sus bienes dos veces o más (múltiple imposición), ya que esto podría llegar a considerarse como confiscatorio. No debe confundirse la doble tributación con la multiplicidad de impuestos. Hay multiplicidad de impuestos cuando se advierte la afectación de la riqueza por los distintos gravámenes que integran un sistema tributario (p. 320).

En ese sentido, el Artículo 243 de la Constitución Política establece que:

Se prohíben (...) la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia 10-05-2000, establece:



Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones. El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario (hecho generador) provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero al mismo tiempo impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado. (s. p.)

Finalmente, el Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando (2013) indica que para que este fenómeno de la doble o múltiple tributación se presente, deben concurrir los siguientes aspectos:

- a) Que sea un mismo sujeto pasivo, un mismo contribuyente; b) Que dicho contribuyente sea sometido al pago de más de un impuesto; c) Que el tributo sea de la misma naturaleza; d) Que sea por el mismo hecho generador; y, e) Que sea por mismo período impositivo (p. 63).

En resumen, el principio de la no doble o múltiple tributación persigue que el contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídica no se vea afectado doble o múltiple vez en su patrimonio,

gravando dos o más veces el mismo hecho generador, durante el mismo período impositivo, promoviendo de esta forma el respeto a otros derechos constitucionales, que en su conjunto afectan su propiedad privada.



2.2. Principios tributarios contenidos tácitamente en el texto constitucional

2.2.1. Principio de igualdad y generalidad

Este principio (el de igualdad, contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política) aboga por que todas las personas sean tratadas de igual forma, de conformidad a su naturaleza de ser humano. No obstante, en cuanto al derecho tributario, este principio debe ser interpretado en observancia a los derechos humanos que asisten a cada tipo de contribuyente, tomando en cuenta la desigualdad que existe entre ellos.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en sentencia de fecha 16-06-92, analiza el principio de igualdad contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política, y afirma que:

situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero (...) que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias". (...) este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal

diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge.



Manuel de Juano (1969) secunda la posición de la Corte de Constitucionalidad, cuando dice que: “uno de los principios fundamentales en materia impositiva es la igualdad, que en líneas generales significa que a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o cargas, o dicho en otros términos a iguales capacidades contributivas, iguales obligaciones tributarias”. (s. p.)

Así pues, el Artículo 239 hace referencia expresa que “los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales” deben ser decretados “de acuerdo a la equidad y justicia tributaria”, ambos sinónimos de igualdad diferenciada que indica la sentencia 16-06-92, de la Corte de Constitucionalidad, antes referida.

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia 10-12-1997 establece que:

el principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancia o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales

distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado.



Relacionado con el principio de generalidad, este indica que la determinación de los impuestos y otras contribuciones que la ley establece va dirigido para todos los habitantes del país con capacidad de pago, y no para persona en particular, evitando con ello parcializaciones y compadrazgos.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República contempla tácitamente este principio, al decir en forma general y no individual que: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, (...) así como determinar las bases de recaudación”. (s. p.) De esa cuenta, el Artículo citado y las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad sobre el principio de legalidad, denotan la generalidad del ordenamiento jurídico, entre los que se encuentran las de derecho tributario, las que son emitidas para todos los habitantes del país.

El Artículo 153 también constitucional, sobre el imperio de la ley, indica que: “el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la República”, que en materia tributaria, dice el Dr. Alveño Ovando (2013): “hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares”. (p. 58).



En conclusión, los principios de igualdad y generalidad persiguen que el trato que los impuestos promuevan, deben ser en observancia a la igualdad diferenciada que existe en la población en general, tomando en cuenta que en la realidad social se presentan distintas situaciones que no permiten que el trato sea igual, por las desigualdades económicas existentes.

2.2.2. Principio de proporcionalidad

Este principio indica que los tributos que los contribuyentes efectúen al fisco deben ser en relación a los bienes que posean y a la capacidad de pago que tengan.

La Dra. Gladys Elizabeth Monterroso (2005) amplía la concepción que se tiene respecto a este principio, al expresar:

El principio de proporcionalidad establece el deber de contribuir a los gastos del Estado (...) cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra el derecho de propiedad (...) el sistema tributario debe encontrarse determinado de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza. La exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza que cada quien posea. (p. 44)

Lissette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008), sobre este principio refieren:



este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes sea proporcional a su capacidad contributiva. Esto no quiere decir que no se permiten los impuestos progresivos (un impuesto es progresivo cuando la cuota se eleva a medida que se eleva la cantidad gravada). (p. 319).

Sin demeritar las posiciones anteriores, Catalina García Vizcaíno (1999) sintetiza: “Requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados al pago”. (p. 296)

El Artículo 243 de la Constitución Política, tácitamente contempla este principio, en concordancia con los principios de equidad, justicia y capacidad de pago, al referir que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”, lo que indica que los impuestos y otros que incluyan, deben ser determinados para el contribuyente proporcionalmente a su capacidad de pago. En ese sentido se pronuncia la Corte de Constitucionalidad en las sentencias precitadas respecto a los principios que se mencionan en este párrafo.

En conclusión, el principio de proporcionalidad propugna porque los impuestos que se les determinen a los contribuyentes estén en proporción o relación estrecha a la capacidad de ingresos que posea.



2.2.3. Principio de confidencialidad

Este es un derecho que asiste a los contribuyentes por virtud del cual se prohíbe que se revele lo relativo al pago de sus impuestos.

Lisette Beatriz Mendoza y Ricardo Mendoza Orantes (2008) refieren que:

el Art. 24 de la Constitución hace referencia clara a la aplicación de este principio al establecer que es punible revelar todo lo relativo al pago de impuesto. Esto constituye una excepción al principio de publicidad de los actos administrativos contemplado en el Art. 30 de la Constitución (Ver Art. 101 del Código Tributario). (p. 319)

El Artículo 24 de la Constitución Política, por su parte, establece: “La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales”.

La Corte de Constitucionalidad, sobre este principio, en sentencia 26-04-2007, establece:

El derecho a la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, forma parte de los derechos humanos que protegen la intimidad de la persona, el cual es un derecho personalísimo que permite sustraer a las personas de la publicidad o de otras turbaciones a su vida privada y está limitado por las necesidades sociales y los intereses públicos; sólo las personas físicas gozan de intimidad, las personas jurídicas no, aunque estas últimas gozan de



cierta privacidad, cuyos alcances y límites se encuentran regulados en las distintas leyes del ordenamiento jurídico nacional.

En resumen, este principio promueve el respeto al derecho a la intimidad, a través de hacer efectivo el derecho a la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, con las excepciones que el mismo Artículo constitucional establece.

2.2.4. Principio de la no retroactividad de la ley tributaria

Por virtud de este principio, se establece que una ley tiene sus efectos a partir de su vigencia hacia el futuro, no así a situaciones acaecidas en el pasado, con excepción de aquellos hechos o actos en el ámbito penal, siempre que favorezca al reo.

En ese sentido, el Artículo 15 de la Constitución Política establece: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Este Artículo es taxativamente claro, y tiene como único caso de excepción favorecer al reo en materia penal. De igual forma lo establece el Artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial, cuando dice que “la ley no tiene efectos retroactivos ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúa la ley penal en lo que favorezca al reo”.

La Corte de Constitucionalidad, sobre este principio establece:



- a. El principio de irretroactividad indica que la ley se aplicará únicamente a los hechos ocurridos durante su vigencia, es decir, bajo su eficacia temporal de validez (...) En cuanto a la retroactividad de la ley penal, consiste en aplicar una ley vigente con efecto hacia el pasado, siempre que favorezca al reo, no obstante que el hecho se haya cometido bajo el imperio de una ley distinta ya derogada y se haya dictado sentencia. (Sentencia 06-11-2009)
- b. La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. (Sentencia 26-06-1991)

En conclusión, el principio de no retroactividad en materia tributaria persigue garantizar al contribuyente que una ley posterior no afecte los derechos que ha adquirido durante la vigencia de una ley anterior, aunque esta ya no esté vigente. De esa cuenta, cabe en este momento afirmar que el Artículo 66 del Código Tributario, se encarga de desarrollar este principio constitucional, con la excepción de “las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”.

2.3. Corolario al capítulo

Como corolario al presente capítulo, el mismo incluyó el análisis conceptual teórico, jurídico y jurisprudencial sobre los Principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, lo que

permite ahora tener un panorama más claro para incursionar en el capítulo IV sobre el problema objeto de investigación.



Lo abordado en el presente capítulo permite visualizar los principios constitucionales desde tres dimensiones necesarias: la teórica, la jurídica constitucional y la jurisprudencial, esta última en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad consignadas, las que no obsta la existencia de otras en el mismo sentido.

Finalmente, con el contenido del capítulo II se dio cumplimiento al objetivo propuesto en el correspondiente plan, en el sentido de conocer los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, tanto en la doctrina, en la legislación y la jurisprudencia, lo cual permitirá en el capítulo IV comprobar o improbar la hipótesis sustentada en el correspondiente Plan de investigación.

CAPÍTULO III



3. La legislación tributaria en Guatemala

Abordado el tema constitucional que le da sustento al tributario en Guatemala, en el presente capítulo se hará la esquematización de los principales cuerpos normativos que establecen impuestos, tomando como base la información proporcionada por el Portal SAT.

De esa cuenta, el siguiente cuadro contiene los datos proporcionados por dicha página virtual que enumera la normativa tributaria guatemalteca, la cual se consigna detalladamente en la bibliografía al final del presente trabajo.

Apartado portal SAT donde figura la normativa	Ordinaria relacionada con impuestos	Reglamentaria	Individualizada
Normativa SAT	0	30	248
Legislación aduanera	0	2	43
Legislación tributaria	16	17	1
Leyes y reformas	0	2	11

Nota. Datos obtenidos en el Portal SAT.

Sin menoscabo de mejor y más amplia información a la presentada, se extrae que la normativa ordinaria tributaria relacionada con impuestos en Guatemala se conforma con 16 leyes, siendo ellas:



- a. Decreto 61-77. Ley De Tabacos Y Sus Productos.
- b. Decreto 6-91. Código Tributario.
- c. Decreto 26-92. Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas contenidas en el Decreto 80-2000.
- d. Decreto 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas contenidas en el Decreto 16-2003.
- e. Decreto 37-92. Ley del Impuesto De Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos
- f. Decreto 38-92. Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo
- g. Decreto 70-94. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- h. Decreto 26-95. Ley del Impuesto sobre Productos Financieros
- i. Decreto 44-2000. Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria.
- j. Decreto 79-2000. Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento.
- k. Decreto 9-2002. Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.
- l. Decreto 21-04. Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.
- m. Decreto 73-2008. Ley del Impuesto de Solidaridad.
- n. Decreto 10-2012. Ley de Actualización Tributaria.



- o. Decreto 19-2013. Reformas al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.
- p. Decreto 7-2019. Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. (s. p.)

Al tomar en cuenta que la temática que se aborda promueve la correlación entre los fundamentos constitucionales y jurisprudenciales con el contenido del derecho tributario, de conformidad con el Artículo 239 de la Constitución Política de la República que establece los principios de legalidad y reserva de ley, abordados en el capítulo II de este trabajo, se describirán las principales leyes tributarias decretadas por el Congreso de la República, que guardan relación con la mayor parte de la población y su correspondiente obligación tributaria, las que servirán de base en el capítulo IV para determinar dicha correlación. Además, se tratará de definir cada uno de los conceptos de las leyes que se analicen, brindando una aproximación a su verdadera interpretación.

Para abordar el presente capítulo, se debe partir que la ciencia jurídica, para su adecuado estudio, está subdividido en ramas, como las identifica el Dr. René Arturo Villegas Lara (2011) en su libro (p. 132), entre las que figura la que corresponde al derecho tributario. El referido autor, en forma general, en su obra da a conocer que esta parte del derecho trata:

todo lo que concierne al pago de tributos por parte de las personas al Estado y demás entes públicos. La carga tributaria, los hechos que la originan, entre otros temas, constituyen la materia propia del Derecho Tributario (...). La tributación produce relaciones entre el



Estado y los particulares y viceversa, esas relaciones que surgen de tales actos y previstas en la ley, constituyen el Derecho Tributario. (pp. 138-139)

Por su parte, el ordenamiento jurídico guatemalteco, dentro de su apartado de legislación ordinaria, está conformado por un conjunto de cuerpos normativos que regulan distintas relaciones jurídicas de los guatemaltecos, entre las que figuran las tributarias. En Guatemala, en lo que concierne a impuestos, la legislación ordinaria guatemalteca está conformada por 16 cuerpos normativos, enumerados anteriormente.

Sustrayendo de dicho listado las que se estiman guardan estrecha relación con la mayoría de la población del país, se esquematizarán a continuación las siguientes.

- a. Código tributario. Decreto 6-91 y sus Reformas contenidas en el Decreto 19-2013.
- b. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92, y sus Reformas contenidas en el Decreto 80-2000.
- c. Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92, y sus Reformas contenidas en el Decreto 16-2003.
- d. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Decreto 70-94.
- e. Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, y sus Reformas contenidas en el Decreto 19-2013.
- f. Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. Decreto 7-2019. (s. p.)



3.1. Código Tributario. Decreto 6-91 y sus Reformas

El Código Tributario de Guatemala se define como el conjunto de normas de derecho público, correspondientes a la rama del derecho tributario, que, fundamentadas en los principios constitucionales, regulan de forma general el tema de las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, abordándolas de forma específica, y, supletoriamente en los diferentes campos de intervención (Artículo 1, Código Tributario). En su contenido aborda los temas de las disposiciones preliminares, la obligación tributaria, las infracciones y sanciones, procedimiento ante la Administración tributaria y de lo contencioso administrativo

El Código Tributario de Guatemala fue aprobado mediante Decreto del Congreso de la República número 6-91, de fecha 9 de enero de 1991, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 25 de marzo de 1991 y vigente desde el 2 de octubre de 1991 (Artículo 189, reformado por el Artículo 1, del Decreto 47-91).

Se estructura de la siguiente manera:

4 considerandos y 1 por tanto

6 títulos

Título I: Disposiciones preliminares, desarrollado en 3 capítulos.

a. Normas tributarias.

b. Plazos.

c. Tributos.



Título II: Obligación tributaria, desarrollado en 6 capítulos.

- a. Disposiciones generales.
- b. Sujeto de la obligación jurídico tributaria.
- c. Hecho generador de la obligación tributaria.
- d. Extinción de la obligación tributaria.
- e. Intereses.
- f. Exenciones.

Título III: Infracciones y sanciones, desarrollado en 2 capítulos.

- a. Parte general.
- b. Parte especial.

Título IV: Procedimiento ante la Administración Tributaria, desarrollado en 7 capítulos.

- a. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria.
- b. Procedimiento de la consulta.
- c. Determinación de la obligación tributaria.
- d. Deberes formales de los contribuyentes y responsables.
- e. Proceso administrativo.
- f. Procedimiento de restitución.
- g. Impugnación de las resoluciones de la Administración tributaria.

Título V: De lo contencioso administrativo, desarrollado en 4 capítulos.

- a. Recurso de lo contencioso administrativo.



- b. Casación.
- c. Medidas de garantía y precautorias.
- d. Procedimiento económico coactivo.

Título final: Disposiciones finales.

215 Artículos (incluye 6 Artículos contenidos en las reformas, Decreto 19-2003)

Conforme a lo que prescribe su Artículo 1, sus normas son de Derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

Tiene como fuentes:

- a) Las disposiciones constitucionales.
 - b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
 - c) Los reglamentos que por Acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo (Artículo 2)
- (s. p.)

En el referido Código se dispone que se requiere la emisión de leyes específicas para:

- a) Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como



contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa tipo impositivo.

- b) Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
 - c) Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
 - d) Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
 - e) Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
 - f) Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
 - g) Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
 - h) Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- (Artículo 3) (s. p.)

Finalmente, el Código prescribe que son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias, y, que las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación (Artículo 3)

3.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR–. Decreto 26-92 y sus Reformas



La Ley del Impuesto Sobre la Renta –ISR– se define como el conjunto de normas de derecho público, correspondientes a la rama del derecho tributario, que, fundamentadas en los principios constitucionales, regulan de forma específica el tema del Impuesto Sobre la Renta, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

La Ley del ISR fue aprobada mediante Decreto del Congreso de la República número 26-92, de fecha 9 de abril de 1992, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 7 de mayo de 1992 y vigente desde el 1 de julio de 1992.

Se estructura de la siguiente manera:

2 considerandos y 1 por tanto.

17 capítulos:

Capítulo I. Objeto y campo de aplicación

Capítulo II. Sujeto

Capítulo III. Renta de fuente guatemalteca

Capítulo IV. De las exenciones

Capítulo V. Del período de imposición

Capítulo VI. De la renta bruta

Capítulo VII. De la depreciación y amortización



Capítulo VIII. De la compensación de pérdidas

Capítulo IX. De las ganancias y pérdidas de capital

Capítulo X. De las rentas presuntas

Capítulo XI. De la renta neta imponible

Capítulo XII. De las tarifas del impuesto

Capítulo XIII. De las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables y del pago del impuesto

Capítulo XIV. Impuesto definitivo sobre la renta bruta

Capítulo XV. De los créditos del impuesto

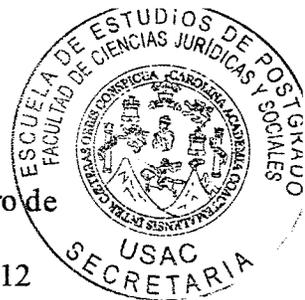
Capítulo XVI. Pagos en exceso y su trámite

Capítulo XVII. Régimen especial de pago del impuesto

81 Artículos.

9 disposiciones transitorias del Decreto 36-97.

Conforme a lo que prescriben sus Artículos 1 y 2, el objeto del Impuesto Sobre la Renta son todas las rentas y ganancias de capital que obtenga en el territorio nacional toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.



Finalmente, esta Ley tuvo su vigencia desde el 1 de julio de 1992 hasta el 1 de enero de 2013, fecha en que entró en vigencia la Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 (Artículo 180 numeral 1, Ley de Actualización Tributaria)

3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–. Decreto 27-92 y sus reformas

La Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA– se define como el conjunto de normas de derecho público, correspondientes a la rama del derecho tributario, que, con fundamento en los principios constitucionales, regulan de forma específica el tema del Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por sus normas específicas, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde en la actualidad a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–. En su contenido aborda los temas: normas generales, del impuesto, de la administración del impuesto, de los inmuebles y de los vehículos, de los epígrafes y de las disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada mediante Decreto del Congreso de la República número 27-92, de fecha 9 de abril de 1992, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 7 de mayo de 1992 y vigente desde el 1 de julio de 1992 (Artículo 8 de las disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia).

Se estructura de la siguiente manera:

2 considerandos y 1 por tanto.



6 títulos:

Título I: Normas generales, desarrollado en 2 capítulos.

- a. De la materia del impuesto.
- b. Definiciones.

Título II: Del impuesto, desarrollado en 10 capítulos.

- a. Del hecho generador.
- b. De la fecha de pago del impuesto.
- c. Del sujeto pasivo del impuesto.
- d. De las ventas y servicios exentos del impuesto.
- e. De la tarifa del impuesto.
- f. De la base del impuesto.
- g. Del débito fiscal.
- h. Del crédito fiscal.
- i. De la determinación de la obligación tributaria.
- j. De los exportadores.

Título III: De la administración del impuesto, desarrollado en 7 capítulos.

- a. Del control de contribuyentes.
- b. De los documentos por ventas o servicios.
- c. De los libros y registros.
- d. De la declaración y pago del impuesto.
- e. Régimen de pequeño contribuyente.



f. Obligaciones del régimen de pequeño contribuyente.

g. De la facturación por cuenta del vendedor.

Título IV: De los inmuebles y de los vehículos.

Título V: De los epígrafes.

Título VI: De las disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia.

64 Artículos.

8 disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia.

36 disposiciones varias, contenidas en el apartado de otras disposiciones transitorias, derogatorias y de la vigencia.

Conforme a lo que prescribe su Artículo 1, el Impuesto al Valor Agregado se establece sobre los actos y contratos gravados por las normas que se establecen en su ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Artículo 10 de esta ley, indica de forma general el destino de la recaudación obtenida:

De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales (3.5%) se asignará íntegramente para el financiamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud,



infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales.

La distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar los tres y medio puntos porcentuales (3.5%) de la tarifa del impuesto serán:

- a. Uno y medio puntos porcentuales (1.5%) para las municipalidades del país. Las municipalidades podrán destinar hasta un máximo del veinticinco por ciento (25%) de la asignación establecida conforme a este Artículo, para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilaciones. El setenta y cinco por ciento (75%) restante se destinará con exclusividad para inversión, y en ningún caso, podrán pignorar ni adquirir compromisos financieros que comprometan las asignaciones que les correspondería percibir bajo este concepto con posterioridad a su período constitucional.
- b. Un punto porcentual (1%) para los programas y proyectos de infraestructura de los Consejos Departamentales de Desarrollo. Estos serán los responsables de la administración de los recursos, por lo que el Ministerio de Finanzas Públicas deberá trasladárselos directamente, a través del Banco de Guatemala.
- c. Un punto porcentual (1%) para los Fondos para la Paz, mientras existan. Cuando los fondos para la paz dejen de existir, dicha recaudación pasará al fondo común.



De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a uno y medio puntos porcentuales (1.5%) se destinará específicamente al financiamiento de gastos sociales en programas y proyectos de seguridad alimenticia a la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, educación primaria y técnica, y seguridad ciudadana, en la forma siguiente:

- a. Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para programas y proyectos para seguridad alimenticia de la población en condiciones de pobreza y pobreza extrema, que comprendan programas y proyectos para madres con niños por nacer, asistencia materno infantil y programas preescolares y escolares;
- b. Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para los programas y proyectos de educación primaria y técnica;
- c. Medio punto porcentual (0.5%) específicamente para los programas y proyectos de seguridad ciudadana y de los derechos humanos.

Los recursos provenientes de la recaudación correspondiente a los cinco puntos porcentuales (5%) contemplados en los párrafos anteriores, el Gobierno de la República los depositará en el Banco de Guatemala en una cuenta especial denominada “Fondo para el Desarrollo, el Gasto Social y la Paz”, dentro de los quince (15) días inmediatos siguientes a su recaudación mensual.



Todos los recursos con destino específico se aplicarán exclusivamente a los programas y proyectos a que se refiere el presente Artículo, en la forma establecida en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal por el Congreso de la República.

Finalmente, esta Ley fue modificada mediante la Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012, contenidas en su Libro V.

3.4. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, se define como el conjunto de normas de derecho público, que corresponden a la rama del derecho tributario, que, fundamentadas en los principios constitucionales, regulan este tipo de gravamen sobre la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos fue probada mediante Decreto del Congreso de la República número 70-94, de fecha 16 de diciembre de 1994, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 23 de diciembre de 1994 y vigente a partir del 1 de enero de 1995.



Se estructura de la siguiente manera:

2 considerandos y 1 por tanto.

9 capítulos.

Capítulo I. De la creación, de los sujetos y objeto del impuesto.

Capítulo II. De los vehículos de la serie particular.

Capítulo III. De los vehículos de alquilar, comerciales de transporte urbano de personas, de transporte extraurbano de personas, y/o carga, semirremolque y remosques, agrícolas, industriales de construcción y motocicleta.

Capítulo IV. De los vehículos marítimos.

Capítulo V. De las exenciones.

Capítulo VI. Del registro fiscal de vehículos.

Capítulo VII. De la liquidación del impuesto.

Capítulo VIII. De las infracciones y sanciones.

Capítulo IX. De las disposiciones finales y transitorias.

44 artículos.

Conforme a su segundo considerando, de los recursos que se perciben por este impuesto, según sea el tipo de vehículo afecto, una parte se trasladará a las Municipalidades del país para el mantenimiento de las calles y aceras de sus respectivas cabeceras y municipios, y otra parte, al Departamento de Tránsito, la Dirección de Aeronáutica Civil y la Marina Nacional, para que puedan contar con fondos específicos que les permitan:



- a) Obtener y mantener los semáforos, las señales de tránsito y las demarcaciones de las carreteras.
- b) Adquirir y mantener las terminales aéreas nacionales e internacionales así como los equipos de navegación aérea.
- c) Financiar los medios y medidas de seguridad que se implementan para bien común en los lagos y aguas territoriales.

De esa cuenta, los Artículos 7, 8 y 9 indican el destino de los impuestos, por tipo de vehículo:

• **De la recaudación del Impuesto de los siguientes tipos de vehículos terrestres**

(Artículo 7):

- a. Transporte extraurbano de personas y/o carga
- b. Para uso agrícola
- c. Para uso industrial
- d. Para uso de construcción
- e. Remolques de uso recreativo sin motor
- f. Semirremolque para el transporte sin motor
- g. Remolques para el transporte sin motor

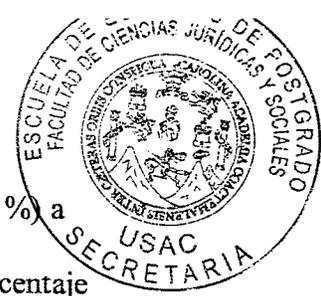


Se destinará el setenta por ciento (70 %) al fondo común, el veinte por ciento (20 %) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o ampliación de calles, puentes y bordillos de las cabeceras y demás poblados de los municipios, pudiéndose destinar hasta el diez (10 %) de este veinte por ciento al pago de salarios y prestaciones de empleados municipales, se destinará, asimismo el diez (10 %) restante al departamento de tránsito de la policía nacional quien lo destinará exclusivamente al mantenimiento y adquisición de semáforos, señales de tránsito, control del Estado en que conducen las personas y estado de vehículos y motores que circulan en el país.

- **De la recaudación del impuesto de los vehículos marítimos de los siguientes tipos**

(Artículo 8):

- a. Yates
- b. Veleros
- c. Lanchas o botes recreativos
- d. Lanchas o botes de pesca artesanal con motor
- e. Motos de agua y/o *jet sky*
- f. Casas flotantes con o sin motor
- g. Barcos de pesca industrial
- h. Otros vehículos marítimos no incluidos en los incisos anteriores



Se destinará el setenta por ciento (70 %) al fondo común, el veinte por ciento (20 %) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que la Constitución de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o mejoramiento, construcción y/o ampliación de las fuentes de agua potable y drenajes de las cabeceras y demás poblados de los municipios, el diez por ciento (10 %) restante será destinado a la marina nacional para ser empleado en actividades de seguridad y ayuda a la navegación marítima y pluvial.

- **De la recaudación del impuesto de los vehículos aéreos de los siguientes tipos**

(Artículo 9):

- a. Aviones o avionetas monomotores de uso particular
- b. Aviones o avionetas bimotores de uso particular
- c. Helicópteros de uso particular
- d. Aviones o avionetas monomotores de uso comercial
- e. Aviones o avionetas bimotores de uso comercial
- f. Helicópteros de uso comercial
- g. Aviones de turbina de uso particular
- h. Aviones de turbina de uso comercial
- i. Otros vehículos aéreos no incluidos en los incisos anteriores

Se destinará el veinte por ciento (20 %) al fondo común, el treinta por ciento (30%) a las municipalidades para ser distribuido por el mismo sistema que se distribuye el porcentaje que



la Constitución de la República establece como aporte constitucional a las mismas, con destino exclusivo al mantenimiento, mejoramiento, construcción y/o ampliación del sistema eléctrico de las cabeceras y demás poblados de los municipios, cincuenta por ciento (50 %) restante será destinado a la Dirección General de Aeronáutica Civil para ser empleado en mantenimiento, mejoramiento y/o adiciones al sistema de equipos aéreos, pistas y edificios de las terminales aéreas del país.

Finalmente, este Decreto tuvo reformas a sus Artículos del 10 a 20, conforme al Libro V de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.

3.5. Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012

La Ley de Actualización Tributaria, resultado de los Acuerdos de Paz y Pacto fiscal, se define como el conjunto de normas de derecho público, que corresponden a la rama del derecho tributario, que, fundamentadas en los principios constitucionales, regulan modificaciones legales necesarias para modernizar el sistema tributario guatemalteco, específicamente en lo que concierne a los temas de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos, Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, y, Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos, adecuando y sistematizando las referidas normas tributarias para que sean aplicadas de manera simplificada, para beneficio de los contribuyentes y de la Administración Tributaria en cuanto a obtención, administración, control y fiscalización de



los impuestos establecidos en dichas leyes.

La Ley de Actualización Tributaria fue aprobada mediante Decreto del Congreso de la República número 10-2012, de fecha 16 de febrero de 2012, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 1 de marzo de 2012 y vigente, las primeras dos leyes referidas a partir del 1 de enero de 2013, la tercera un día después de su publicación en el Diario Oficial, y las últimas dos, ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

Se estructura de la siguiente manera:

4 considerandos y 1 por tanto.

7 libros.

Libro I: Impuesto Sobre la Renta, desarrollado en 5 títulos.

- a. Disposiciones generales.
- b. Rentas de las actividades lucrativas.
- c. Renta del trabajo en relación de dependencia.
- d. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital.
- e. Rentas de no residentes.

Libro II: Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres, desarrollado en 6 capítulos.

- a. Materia y hecho generador del impuesto.
- b. Sujeto pasivo.



- c. Exenciones.
- d. Base imponible y tipo impositivo.
- e. Liquidación del impuesto.
- f. Infracciones y sanciones.

Libro III: Ley aduanera nacional, derogado el libro III del Decreto 14-2013 del Congreso de la República.

Libro IV: Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–.

Libro V: Reformas a la Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.

Libro VI: Reformas a la Ley del Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos.

Libro VII: Disposiciones finales y transitorias, desarrollado en 2 capítulos:

- a. Disposiciones transitorias.
- b. Disposiciones finales y derogatorias.

182 artículos.

7 artículos incluidos en el apartado de disposiciones finales y derogatorias.



Las normas contempladas en la presente ley son de derecho público y rigen, de acuerdo con cada tema abordado, relaciones jurídicas entre los sujetos pasivos y el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

El presente Decreto deroga la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, anteriormente descrita, reformando la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, y, la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, también analizadas en el presente trabajo.

3.6. Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria, Decreto 7-2019

La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación tributaria se define como el conjunto de normas de derecho público, que corresponden a la rama del derecho tributario, que, fundamentadas en los principios constitucionales, promueven

la incorporación al sistema tributario de todas aquellas personas individuales, jurídicas, entes y patrimonios que por naturaleza de las actividades que realizan estén obligadas a registrarse ante la Administración Tributaria y por ende atender las disposiciones de la legislación tributaria, otorgando para el efecto, condiciones de simplificación y facilitación. (Artículo 1)



La Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria fue aprobada mediante Decreto del Congreso de la República número 7-2019, de fecha 24 de septiembre de 2019, sancionado por el Organismo Ejecutivo el 14 de octubre del 2019 y vigente a partir del 16 de octubre del 2019.

Se estructura de la siguiente manera:

3 considerandos y 1 por tanto.

4 capítulos.

Capítulo I. Objeto de la ley.

Capítulo II. Regímenes simplificados.

Capítulo III. Actualización y regularización tributaria.

Capítulo IV. Disposiciones transitorias y finales.

15 artículos.

Las normas contempladas en la presente ley son de derecho público y permite

la regularización de adeudos tributarios ante la Administración Tributaria, ya sea mediante la rectificación de declaraciones o bien por presentación extemporánea de las mismas otorgando la posibilidad de suscribir convenios de pago con plazos extraordinarios e improrrogables mayores a los establecidos en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario. (Artículo 1, segundo párrafo). (s. p.)



Finalmente, prescribe el Artículo 1, tercer párrafo, de esta ley que “las disposiciones del presente Decreto aplican a procesos de verificación, al cumplimiento de obligaciones tributarias que se tramitan ante las distintas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como ante las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo”.

3.7. Corolario al capítulo

Como corolario al presente capítulo, se indica que el mismo incluyó el análisis esquemático de seis leyes tributarias, a criterio del sustentante, las que más se relacionan con la mayor parte de la población guatemalteca, extraídas de un total de 16 leyes tributarias relacionadas con impuestos, obtenidas en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo abordado en el presente capítulo permite visualizar que, a partir de las apreciaciones doctrinarias del derecho tributario, este está conformado por diversos cuerpos normativos ordinarios, reglamentarios e individualizados, que, partiendo de los fundamentos doctrinarios atinentes, regulan las distintas relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes y viceversa, en cuanto a los impuestos y la obligación tributaria.

Finalmente, con el contenido del capítulo III se dio cumplimiento al objetivo propuesto en el correspondiente plan, en el sentido de conocer que el derecho tributario comprende, además de sustento constitucional, de normativa ordinaria, reglamentaria e individualizada que regulan las



relaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes frente al fenómeno de la tributación, el cual servirá de base para el análisis, en el capítulo IV, de la correlación que existe entre los fundamentos constitucionales del derecho tributario y la normativa específica vigente, determinando de esta forma, si este fuera el caso, la hipótesis planteada en el Plan de Investigación.



CAPÍTULO IV



4. Correlación entre la posición constitucional y la normativa tributaria vigente

Hasta este momento, se ha transitado en el presente trabajo desde algunas consideraciones teóricas relacionadas con el tema, abordando los principios constitucionales del derecho tributario y dando a conocer que el ordenamiento jurídico guatemalteco cuenta con legislación ordinaria, reglamentaria e individualizada tributaria que regula distintos aspectos de esta rama de la ciencia jurídica.

De esa cuenta, y como se refirió en el capítulo III, en el presente capítulo se tratará de establecer la correlación que existe entre la posición constitucional y las principales leyes tributarias que tienen mayor cobertura de la población guatemalteca, entre ellas: Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.

4.1. Tratando en particular los Artículos 239 y 243 constitucionales

4.1.1. Artículo 239: Bases de recaudación y su abordaje en las Leyes Tributarias referidas



El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios 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”.

Oportunamente, en el capítulo II se hizo el análisis a los principios que contempla este Artículo, dejando para el presente el que corresponde a las bases de recaudación. De esa cuenta, en el presente análisis, se hace necesario consignar gran parte de las disposiciones ordinarias antes referidas que a dichas bases se refieran, para comprender de mejor forma la correlación que existe entre la posición constitucional y el ordenamiento jurídico tributario atinente. En ese sentido, se procede como sigue.

4.1.1.1. El hecho generador de la relación tributaria

Refieren Lissette Beatriz Mendoza G. y Ricardo Mendoza Orantes (2008), que el “hecho imponible o el hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, genera una obligación a favor del Estado”. (p. 314)

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 11 de febrero de 1994, define al hecho generador como:

el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la



obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco pues el artículo 31 del Código Tributario dice: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) Instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse, y, b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa, durante determinado período. (...)

El Código Tributario en el Artículo 31 define el concepto “hecho generador” o “hecho imponible” como “el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Este ocurre y produce efectos:

- 1) En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y, 2) En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable. (Artículo 32)



Concluye el Código Tributario, prescribiendo que, si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, o estuviera condicionado por la ley, producirá efectos tributarios

“1) Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria, y, 2) Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva” (Artículos 33 y 34).

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluida en la Ley de Actualización Tributaria, el hecho generador de la relación tributaria, se describe desde cuatro ángulos:

a. Rentas de las Actividades Lucrativas (Artículo 10):

Las rentas de las actividades lucrativas:

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, pero no se limitan, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes:

- Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas.
- Las originadas por la prestación de servicios públicos o privados, entre otros el suministro de energía eléctrica y agua.



- Las originadas por servicios de telefonía, telecomunicaciones, informáticos y el servicio de transporte de personas y mercancías.
- Las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- Las originadas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- Las originadas por la prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala.
- Las originadas del ejercicio de profesiones, oficios y artes, aún cuando estas se ejerzan sin fines de lucro.
- Las originadas por dietas, comisiones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones u otras remuneraciones, obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, concejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas que paguen o acrediten personas o entidades, con o sin personalidad jurídica residentes en el país, independientemente de donde actúen o se reúnan. Ser

contribuyente del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título, no otorga la calidad de comerciante a quienes el Código de Comercio no les atribuye esa calidad.



En este tipo de rentas, “el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta lo constituye la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala”. (Artículo 10) (s. p.)

b. Renta del trabajo en relación de dependencia (Artículo 68):

Este tipo de renta lo conforman:

- Los sueldos, bonificaciones, comisiones, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.
- Los sueldos, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.



- Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración u otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

En este tipo de renta, el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta lo constituye: “la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país”.

c. Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital (Artículos 83 y 84)

Este tipo de rentas incluye:

- Las Rentas del capital inmobiliario, constituidas por las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, siempre que su giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.
- Rentas del capital mobiliario, constituidas por:



- a. Los intereses, en los términos del artículo 4 de este Libro, pagados o acreditados y las rentas en dinero o en especie provenientes de créditos de cualquier naturaleza, con o sin cláusula de participación en las utilidades del deudor.

 - b. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles tales como derechos de llave, regalías, derechos de autor y similares.

 - c. Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, las rentas de capital originadas en donaciones condicionadas y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando el contribuyente deba tributar como rentas del trabajo.

 - d. La distribución de dividendos, ganancias y utilidades, independientemente de la denominación o contabilización que se le dé.
- Ganancias y pérdidas de capital, constituidas por:
 - a. Las resultantes de cualquier transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos.



- b. El monto de la revaluación de los bienes que integran el activo fijo de las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y el presente libro.
- c. Cualquier incremento de patrimonio proveniente de la enajenación de derechos o bienes afectados a actividades productoras de rentas gravadas en el título II, contabilizados en los libros que se deben llevar al efecto, incluso los realizados con motivo de la liquidación total o parcial de la actividad.
- Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. En el caso de premios que no sean en efectivo, el impuesto se aplica sobre el valor de libre competencia del derecho o del bien objeto del premio. (s. p.)

En este tipo de rentas, el hecho generador lo constituye: la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.

d. Rentas de no residentes (Artículo 97)

En este tipo de rentas, el hecho generador lo constituye:



- La obtención de cualquier renta gravada según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional.
- Cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país. (s. p.)

En la Ley Del Impuesto al Valor Agregado –IVA- (Artículo 3), el hecho generador lo constituye:

- a. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c. Las importaciones.
- d. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- e. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- f. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.



- g. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.
- h. La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- i. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- j. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley. (s. p.)

En la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos (Artículo 109), el hecho generador de este impuesto se produce con la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, de los vehículos automotores terrestres nacionalizados, ensamblados o producidos en Guatemala.

Por lo anteriormente expuesto, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, respecto al hecho generador, tomando en cuenta que esta base de recaudación se desarrolla ampliamente en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, que se constituyen las principales leyes tributarias dirigidas a la totalidad de habitantes del país.

4.1.1.2. Las exenciones

Refiere Sáinz de Bujanda (como cita Alejandro Menéndez Moreno, 1975), que la exención es la,



(...) técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación tributaria y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo trae consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos. (p. 198)

En ese sentido, la exención afecta a la recaudación del tributo por virtud de una dispensa parcial o total otorgada, en beneficio del obligado de la relación tributaria de hacerlo efectivo.

La Corte de Constitucionalidad, en distintas sentencias, sobre las exenciones, establece:

d) “La exención consiste en que la ley establece que determinados sujetos no quedan afectos al cumplimiento de la obligación impositiva o determina qué rentas o ingresos no están afectos a determinados tributos”. (Sentencia 06-08-1992) (s. p.)

Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención.



De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no. (Sentencia 23-02-93) (s. p.)

e) “La exención tributaria, como técnica de fomento o estímulo de determinadas actividades socio-económicas, constituye una excepción al régimen general del respectivo tributo y opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo”. (Sentencia 07-09-1993) (s. p.)

f) “En materia tributaria, las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas”. (Sentencia 16-12-99) (s. p.)

El Código Tributario aborda el tema de las exenciones en sus artículos 62 a 65, definiendo el concepto como: “dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”, estableciendo algunas interioridades sobre el tema y el alcance de las mismas:

Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos

que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título. (s. p.)



A criterio de Lissette Beatriz Mendoza G., y Ricardo Mendoza Orantes, (2008),

en el párrafo final de este artículo (Artículo 62 del Código Tributario) se estipula que si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención. (p. 314)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, al abordar el tema de las exenciones, refiere en su Artículo 11 que:

Están exentas del impuesto:

1. Las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes, tales como: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales,

religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que
proviene de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias.



2. Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.

La Ley Del Impuesto al Valor Agregado (Artículos 7 y 8), al abordar el tema de las exenciones, lo hace desde diversos puntos de vista:

Exenciones generales, que incluye:

a. Importaciones de bienes muebles efectuadas por:

1. Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.
2. Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;
3. Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera;



4. Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos personales y un vehículo.
 5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad;
 6. Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.
- b. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.
- c. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:
1. Fusiones de sociedades.
 2. Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
 3. La aportación de bienes muebles a sociedades.
 4. La aportación de inmuebles a sociedades.
- d. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad

aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamientos.



- e. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.
- f. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión, aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley.
- g. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.
- h. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos gravados conforme a esta ley que efectúe el fiduciario quedan afectos al pago de este impuesto.
- i. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.



- j. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.
- k. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción.
- l. *La venta de vivienda con un máximo de ochenta (80) metros cuadrados de construcción cuyo valor no exceda de doscientos cincuenta mil Quetzales (Q.250,000.00) y la de lotes urbanizados que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados, cuyo valor no exceda de ciento veinte mil Quetzales (Q.120,000.00). Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar carecen de vivienda propia o de otros inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva. A excepción de las viviendas indicadas en el párrafo anterior, la segunda y subsiguientes transferencias de dominios de viviendas por cualquier título, tributarán conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
- m. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas



por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

- n. La venta de activos de Bancos o Sociedades Financieras a las que la Superintendencia de Bancos haya aprobado un plan de regulación o en que exista Junta de Exclusión de activos y pasivos, cuando se transfieran a otros Bancos o sociedades financieras, previa autorización de la Junta Monetaria. Esta exención tendrá validez siempre que la operación no sea para eludir responsabilidades civiles, penales, o de otra naturaleza.
- o. La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.

Exenciones específicas, estableciendo que no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

- a. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente.



- b. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
- c. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
- d. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- e. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- f. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en el Artículo 112 de la Ley de Actualización Tributaria, refiere que están exentos de la obligación del pago del Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, no así de la obligación de inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos, las entidades y organismos siguientes:



1. El Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas.
2. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
3. La Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades.
4. Las Misiones Diplomáticas y sus funcionarios extranjeros.
5. Las Misiones Consulares y sus funcionarios extranjeros.
6. Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios y Municipales.
7. Los proyectos y programas de cooperación y asistencia prestada por otros Estados, Organismos Internacionales que tengan celebrados convenios o contratos con entidades del Gobierno de la República, que por disposición legal específica se les haya otorgado exención total del pago de impuestos, así como los funcionarios y expertos de estos programas y proyectos que no sean residentes en el país. (s. p.)

Para gozar de la exención, el vehículo debe ser propiedad de la entidad o del funcionario beneficiario de la exención, lo que se acreditará documentalmente. El Ministerio de Relaciones Exteriores deberá informar al Registro Fiscal de Vehículos, cuando por cualquier circunstancia ocurra el cese de funciones de los funcionarios de las Misiones Diplomáticas, Consulares o de Organismos Internacionales, o se produzca la venta de los vehículos propiedad de tales entidades o de sus funcionarios. Dicho aviso debe darse al Registro Fiscal de Vehículos dentro del plazo de cinco (5) días inmediatos siguientes a la fecha en que se produzcan tales hechos para fines de control.

Por lo anteriormente expuesto, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, respecto al tema de las

exenciones, y su desarrollo en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, dirigidas a la totalidad de habitantes del país.



4.1.1.3. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

Lissette Beatriz Mendoza G., y Ricardo Mendoza Orantes, (2008) definen al sujeto pasivo del tributo, desde dos clasificaciones:

1. La persona, natural o jurídica, sometida al poder tributario, que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente; (...).
2. Otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser contribuyente, porque la ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco (p. 315).

Carlos Giuliani Fonrouge (1997), respecto a la responsabilidad solidaria, refiere que

cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. Cuando los deudores participan directa y conjuntamente en el presupuesto de hecho determinante de la obligación, quedan reunidos con el vínculo de

la solidaridad, o dicho de otra manera: la responsabilidad es solidaria, porque existe unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos; en cambio, si el hecho fuere atribuible a otro sujeto distinto del deudor, que, por lo tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la obligación, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad. (pp. 488-489)



La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 08-02-1994, establece que:

el Código Tributario (...) Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador; lo que precisa, aún más, en los artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable (...). La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

El Código tributario, en sus Artículos 18 y 23, prescriben que al Sujeto pasivo de la obligación tributaria



es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables (...). 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; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.

Se distinguen en estos dos artículos a dos tipos de sujetos pasivos:

- 1) Los contribuyentes, que son “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” (Artículo 21), y,
- 2) Los responsables, definidas como “la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este (...) y (...) toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos” (Artículo 25). Estos a su vez, conforme lo determinan los artículos 26 a 30, se clasifican en:
 - a) Responsable por representación, definidas como aquellas personas que están obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, respecto de los bienes que administran o dispongan.



- b) Responsables solidarios, que son aquellas personas solidariamente responsables con los descritos en el inciso anterior, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes, y,
- c) Agente de retención o de percepción, definidas las primeras, como aquellas personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente, y, las segundas, como aquellas personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco, y, las que por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria. (s. p.)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los Artículos 12 y 13, refiere que los sujetos pasivos son:

1. Los contribuyentes del impuesto, que incluye a las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título.
2. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las



demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

3. En calidad de agentes de retención, cuando corresponda, quienes paguen o acrediten rentas a los contribuyentes y responden solidariamente del pago del impuesto. (s. p.)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus Artículos 5 y 6, por su parte, refiere que el sujeto pasivo del impuesto es:

1. El contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley,
2. El importador habitual o no.
3. El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
4. El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
5. El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
6. Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.
(s. p.)

Finalmente, la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, en los Artículos 110 y 11 de la Ley de Actualización Tributaria, determina que el sujeto



pasivo de este impuesto es toda persona individual o jurídica, ente o patrimonio que solicite la inscripción, a su nombre, de un vehículo automotor terrestre ante el Registro Fiscal de Vehículos.

De esa cuenta, está obligado a:

1. Pagar el impuesto específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres por los medios que ponga a disposición la Administración Tributaria.
2. Suministrar y documentar los datos y características del vehículo automotor terrestre del cual solicita su inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos.
3. Realizar su inscripción ante el Registro Fiscal de Vehículos dentro del plazo legal, en su calidad de propietario. (s. p.)

Por lo anteriormente expuesto, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, respecto del Sujeto pasivo de los diferentes impuestos analizados y su desarrollo en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, cuerpos normativos dirigidos a la totalidad de habitantes del país.

4.1.1.4. La base imponible y el tipo impositivo

Refiere Corral Guerrero, citado por María Luz Calero García, que la Base imponible “es el elemento cuantitativo del hecho imponible”, es decir, que la base imponible resulta ser la

cuantificación y valoración del hecho imponible, de donde el hecho imponible se constituye como el acto, negocio o circunstancia de naturaleza jurídica o económica, cuya realización origina la obligación de tributar.



José Luis Pérez Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril (2009), respecto al tipo impositivo, refieren que este

se configura como aquél elemento cuantitativo del impuesto por el que, mediante su aplicación sobre la base imponible (o base liquidable), se obtiene la cuota tributaria del sujeto pasivo, y, en definitiva, la porción de riqueza que cada sujeto pasivo debe abonar al ante público acreedor en consonancia con su capacidad económica. (p. 167)

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 12 de mayo de 1988, sobre el tema, refiere:

Es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la

misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado Contribuyente (...).



El Código tributario se refiere a la base imponible y al tipo impositivo:

a. A partir del segundo considerando, al establecer que:

de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

b. El Artículo 3, numeral 1, establece que:

Se requiere la emisión de una ley para (...) 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

c. Finalmente, el Artículo 103 establece que:

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. (s. p.)



Por su parte, refieren Lissette Beatriz Mendoza G., y Ricardo Mendoza Orantes, (2008) que

cuando el hecho imponible o hecho generador acaece, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada importe tributario, pero para precisar la cuantía de ese importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé así será el monto del impuesto a pagar, así tenemos que hay que darle un valor a la renta, al patrimonio, al capital, a los servicios prestados, etc., para así con posterioridad determinar el monto del impuesto a pagar, así por ejemplo, en la venta de un inmueble, es preciso establecer el valor de la venta, para que con base en el mismo establecer el monto del impuesto a pagar de conformidad con la Ley de la materia. (p. 315)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en la Ley de Actualización Tributaria, en los Artículos 72 y 73, refiere que:

1. La renta imponible (base imponible) se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo. Para los efectos del presente título, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.



2. El tipo impositivo y la determinación del impuesto a que hace referencia el artículo son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con la siguiente escala:

a. Rango de renta imponible Importe fijo Tipo impositivo de:

1) Q.0.01 a Q 300,000.00 5% sobre la renta imponible. El impuesto a pagar se determina, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible.

2) Q.300,000.01 en adelante Q.15,000.00 7% sobre el excedente de Q.300,000.00. El impuesto a pagar se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior. (s. p.)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 11, refiere que la base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

1. Los reajustes y recargos financieros.
2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente



rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.

3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas. (s. p.)

El Artículo 12, respecto a la base imponible en la prestación de servicios, refiere que esta será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

- 1) Los reajustes y recargos financieros.
- 2) El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio.
- 3) Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas.

El Artículo 13 hace referencia a la base imponible en otros casos, de la siguiente manera:

En los siguientes casos se entenderá por base imponible.



- 1) En las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere.
- 2) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.
- 3) En las adjudicaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 5): El valor de la adjudicación respectiva.
- 4) En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6): El precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles. De igual manera se determinará para los faltantes de inventarios y donaciones a que se refiere el Artículo 3 numerales 7 y 9, respectivamente. (s. p.)

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, sobre la base imponible, en sus Artículos 113 y 114, refiere:

La base imponible del Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, para vehículos automotores terrestres usados, es el valor consignado en la factura original, emitida por el vendedor del vehículo en el exterior,



siempre que ésta cumpla con los requisitos establecidos legalmente en el país de su emisión y que la autenticidad de dicha factura pueda ser verificada por la Administración Tributaria además de presentar el título de propiedad del vehículo expedido por la autoridad competente del país de donde se exporta el mismo y documentar el pago del valor facturado, por los medios puestos a disposición por el sistema bancario tanto nacional como internacional. (s. p.)

En el caso de no cumplir con lo requerido en el párrafo anterior, la base imponible del impuesto será el valor del vehículo que figure en la tabla de valores imponibles que anualmente debe elaborar la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual deberá aprobar el Directorio de esa Superintendencia y publicar en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria, en el mes de noviembre de cada año.

Para vehículos terrestres nuevos, ensamblados o fabricados en el extranjero, la base imponible es el valor de importación definido como la adición del seguro y flete al valor del vehículo, reportado por los fabricantes o los importadores.

Para el caso de los vehículos automotores terrestres nuevos, ensamblados o fabricados en Guatemala, la base imponible es el valor del vehículo consignado en la factura emitida por el ensamblador o el fabricante.

El año del modelo de los vehículos automotores terrestres, será determinado mediante la verificación del Número de Identificación Vehicular (VIN por sus siglas en inglés), que debe

constar físicamente en los vehículos que ingresen al territorio nacional y coincidir exactamente con los documentos de importación.



De acuerdo con el Artículo 114, los tipos impositivos aplicables a la base imponible establecida en el artículo anterior, son los siguientes:

1. Vehículos de turismo y demás vehículos o automóviles diseñados principalmente para el transporte de personas con capacidad hasta de cinco personas incluido el conductor, con o sin tracción en las cuatro ruedas, de competencias deportivas, tricimotos (trimotos) y cuadríciclos (cuatrimotos): 20%.
2. Carros fúnebres: 20%.
3. Vehículos con capacidad de transporte de seis a nueve personas, incluido el conductor, incluso con tracción en las cuatro ruedas, tres o cuatro puertas laterales, piso plano, y compuerta o puertas traseras: 15%.
4. Vehículos automóviles para transporte de diez o más personas, incluido el conductor: 5%
5. Vehículos con tracción en las cuatro ruedas y caja de transferencia de dos rangos incorporada: 15%.
6. Ambulancias y camiones de bomberos: 5%.
7. Vehículos especiales para el transporte de personas en campos de golf y similares: 20%.
8. Volquetes automotores diseñados para utilizarlos fuera de la red de carreteras: 5%.
9. Tractores, incluidos los tractores (cabezales) de carretera: 5%.
10. Vehículos, automóviles para transporte de mercancías con carga máxima inferior o igual a dos punto cinco (2.5) toneladas: 5%.



11. Vehículos automóviles para transporte de mercancías con carga máxima superior a dos punto cinco (2.5) toneladas: 5%.
12. Vehículos cisternas, frigoríficos, y recolectores de basura: 10%.
13. Vehículos automóviles para usos especiales, excepto los concebidos principalmente para transporte de personas o mercancías (por ejemplo: vehículos para reparaciones (auxilio mecánico), camiones grúa, camiones hormigonera, vehículos barredera, vehículos esparcidores, vehículos taller, vehículos: 20%.
14. Vehículos híbridos y eléctricos para el transporte de personas, mercancías, frigoríficos, cisternas, recolectores de basura o usos especiales: 5%.
15. Motocicletas (incluidos los ciclomotores, bicimotos) y velocípedos equipados con motor de émbolo (pistón) alternativo de cualquier cilindrada: 10%. (s. p.)

Por lo anteriormente expuesto, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, respecto del tema de la base imponible y al tipo impositivo, y su desarrollo en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Es de hacer notar que estas leyes, en mayor proporción, inciden en la totalidad de habitantes del país.

4.1.1.5. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos

Partiendo de lo general a lo específico, se definen los conceptos del presente apartado, de la siguiente manera:



- a. Deducciones: el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, lo define como el acto de “rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad” (p. 736). Sergio Francisco de la Garza, citado por Olga María Meléndez Amado, refiere que la deducción “Es disminuir la base de imposición en una suma determinada y su finalidad, generalmente es tomar en consideración la situación particular del contribuyente”. (p. 86)
- b. Descuentos: el concepto hace referencia a la acción de rebajar una cantidad efectiva de un monto adeudado, que, para efectos de los tributos, representa un beneficio fiscal para el obligado de la relación tributaria, que se presenta como rebajas de multas y recargos, que se hace efectivo al momento de pagar lo adeudado.
- c. Reducciones: el Diccionario de la Real Academia Española define la reducción como “Acción y efecto de reducir”, término que a su vez significa “disminuir, aminorar” (p. 1922). Manuel Ossorio (1987) define el concepto como “Toda disminución, rebaja o descuento.” (p. 650). Las reducciones, al igual que los anteriores conceptos definidos, son beneficios fiscales que generalmente se manifiestan al momento del pago de lo adeudado, para hacer efectivo el incumplimiento a los deberes tributarios contraídos.

Olga María Meléndez Amado (1989), queriendo diferenciar cada uno de los conceptos anteriormente definidos, afirma que “las deducciones son una técnica de depuración de la base imponible antes de la determinación de ésta, mientras que los descuentos y las reducciones son técnicas de depuración a ser aplicadas después de dicha determinación” (s. p.), es decir, que en el

primero de los casos, las deducciones se plantean al momento de determinar la obligación tributaria, y los otros, los descuentos y reducciones son aplicados a la obligación tributaria.



d. Los recargos: a diferencia de los anteriores conceptos definidos, al tenor de los escritos de Manuel Ossorio (1987), el recargo es un “incremento contributivo, por nueva disposición o de resultados de la mora del contribuyente”. (p. 641)

Martín Queralt et al (2006) sostienen que:

Todo ingreso fuera del plazo previsto comporta el devengo de intereses de demora. Su naturaleza no es diferente a la del Derecho privado, pues tiene una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de una suma de dinero debidas -que debió enterar a las cajas fiscales dentro del plazo legal- (...) En general, todos los supuestos que dan lugar al interés de demora se pueden reconducir a un retraso en el ingreso de la prestación con respecto a los plazos en que debería haberse efectuado. (s. p.)

De esa cuenta, los recargos resultan ser imposiciones económicas al impuesto determinado, en vista del incumplimiento del mismo en el tiempo causado.

Refiere el Código Tributario, en su Artículo 3, numeral 2, que en “Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para (...). 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso



r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala” que establece que es función del presidente de la República, exonerar multas y recargos a los contribuyentes cuando hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro del plazo legal o por actos u omisiones de tipo administrativo.

El Artículo 5 de este cuerpo normativo, por su parte establece que: “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”. (s. p.)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en la Ley de Actualización Tributaria, hace referencia (en sus Artículos 21 y 22) ampliamente a los costos y gastos deducibles, afirmando que “Se consideran costos y gastos deducibles (los 28 enumerados en el artículo), siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas”. (s. p.)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, hace mención acerca de cada concepto, de la siguiente manera:

- a. Descuentos, artículos 11, 12, 14 A, 17, 29 y 155 inciso d), éste último como reforma al artículo 29;
- b. Recargos, Artículos 11 numeral 1, 12 numeral 1, 13 numerales 1 y 2, 29 literal c y últimos párrafos, 30 y 5 transitorio, y, artículo 155, inciso c), como reforma al artículo 29,



c. Deducciones, artículo 17. (s. p.)

Por lo anterior, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, respecto a este aspecto de las bases de recaudación, y su desarrollo en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es de hacer notar que estas leyes, en mayor proporción, como se ha venido observando en el presente capítulo, inciden en la totalidad de habitantes del país.

4.1.1.6. Las infracciones y sanciones tributaria

Tratando de brindar una definición a los conceptos, el Artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de España establece que “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”. (s. p.)

Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch (2006), por su parte, definen el término infracciones como

aquella conducta consistente en una acción y omisión que implica una violación del Derecho objetivo respecto de la cual el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo. El objeto de la infracción lo constituye la conducta tipificada como tal, que consiste siempre en el incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios. Dicho incumplimiento implica, en unos casos, un perjuicio económico directo para la Hacienda



Pública y en otros casos, no existe perjuicio económico, pero resulta afectado el correcto desarrollo de la gestión tributaria. (pp. 263-264)

Conducta a la que, como refiere Carlos Giuliani Fonrouge (1997) “el ordenamiento sanciona con una pena”. (p. 660)

Las sanciones, por su parte, son consecuencias jurídicas para el obligado por el incumplimiento de una obligación tributaria. Para su aplicación, se requiere que cumpla con los elementos que la caracterizan:

- a. Presupuesto legal
- b. Su contenido
- c. La finalidad que persigue
- d. El órgano que tiene competencia para imponerla
- e. El procedimiento que debe observarse para su imposición.

Entre las sanciones que contempla la legislación tributaria guatemalteca, se encuentran las sanciones pecuniarias y las restrictivas de derechos. Finalmente, conforme a lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala (Artículo 41), las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

El Código Tributario trata el tema de las infracciones y sanciones en el Título III, abordándolo a partir del Artículo 66, en dos capítulos: el que corresponde a la parte general y el



que trata sobre la parte especial. Este cuerpo normativo establece que “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 la legislación penal”. (Artículo 69) (s. p.)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Artículo 17, relacionado con las rentas presuntas de los profesionales, establece que, 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.

La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, por su parte, aborda el tema de las infracciones y sanciones en sus reformas, contenidas en el Artículo 118 de la Ley de actualización tributaria, estableciendo que

Los contribuyentes que no efectúen el pago del impuesto establecido en este libro, incurrirán en la infracción de omisión de pago de impuestos y se sancionará con multa de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, además del pago de los intereses respectivos. Si el contribuyente paga el impuesto fuera del plazo establecido en este libro, antes de ser detectado por la Administración Tributaria, le será aplicable la sanción por mora indicada en el Código Tributario. Las infracciones a los deberes formales establecidos en este libro, se sancionarán de conformidad con el Código Tributario. (s. p.)



Por lo anterior, se establece correlación entre lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239, en relación con este aspecto de las bases de recaudación y su desarrollo en el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Es de hacer notar que estas leyes, en mayor proporción, como se ha venido observando en el presente capítulo, inciden en la totalidad de habitantes del país.

4.1.2. Artículo 243

El Artículo precitado, en el tema tributario, trata específicamente el principio de capacidad de pago, que enmarca además dos principios esenciales, como lo son la justicia y la equidad, analizados de forma más detallada en el capítulo II. De esa cuenta, ningún sistema tributario puede tener el éxito que se plantea, si en su conformación no contempla estos tres principios fundamentales.

Afortunadamente, el Código Tributario guatemalteco, a partir de su promulgación en el año 1991, fundamentado en el Artículo 243 constitucional, ha venido depurando y estructurando su normativa sobre la base de estos tres principios, contemplando cada día el cumplimiento a la prohibición de los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.

La demás normativa tributaria vigente, que se establece sobre el fundamento constitucional y del Código Tributario, de la misma forma se encuentra establecida y cada día se adecúa en el irrestricto respeto a los principios constitucionales.

4.1.3. Corolario al capítulo



Como peroratio al presente capítulo, el mismo se circunscribió a realizar un análisis a los Artículos 239 y 243, específicamente a lo referente a las bases de recaudación tributaria (Artículo 239), y a la consideración específica del principio de capacidad de pago, la justicia, la equidad y la prohibición de los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna en la determinación de los tributos en la relación jurídica entre la Superintendencia de Administración Tributaria y los sujetos de la obligación tributaria (Artículo 243).

Lo abordado en el presente capítulo permite visualizar que, a partir de las apreciaciones constitucionales del derecho tributario, considerando las bases de recaudación tributaria, existe correlación entre lo establecido en el texto constitucional, lo que, a criterio del sustentante, permite un sistema tributario que, a partir de la vigencia de la Constitución Política de la República de Guatemala, cada día busca la promoción de un sistema tributario justo y equitativo.

Finalmente, con el contenido del capítulo IV se dio cumplimiento al objetivo propuesto en el correspondiente plan, en el sentido de explicar cuál es la correlación existente entre los fundamentos normativos constitucionales y jurisprudenciales de la Corte de Constitucionalidad, con el contenido de la normativa específica del derecho tributario.

CONCLUSIONES



1. Como peroratio final a la presente investigación, se acota que con la inclusión, principalmente de los capítulos II y IV en el presente informe, se pudo comprobar la hipótesis planteada en el correspondiente plan de investigación, en el sentido de afirmar que existe correlación entre los fundamentos constitucionales y jurisprudenciales del derecho tributario con el contenido del mismo, el que busca principalmente un sistema tributario justo y equitativo, el que ha venido perfeccionándose a partir de la vigencia de la actual Constitución Política de la República de Guatemala, evitando con ello, que se violenten las posiciones constitucionales que lo fundamentan y los derechos que correlativamente les asisten a los sujetos de la obligación tributaria, lo cual, al verse violentados, generaría conflictos que puedan redargüirse de inconstitucionales por quien se vea afectado.

2. Se pudo cumplir, además, con los objetivos propuestos para la presente investigación, en el sentido que:
 - a. Se dieron a conocer aspectos teóricos del derecho constitucional y del derecho tributario, para el necesario abordaje de la temática específica.

 - b. Se refirieron los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, a la luz de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad.

c. Se identificó que el derecho tributario comprende, además de sustento constitucional, de normativa ordinaria, reglamentaria e individualizada que regulan las relaciones tributarias entre el Estado y los contribuyentes frente al fenómeno de la tributación.



d. Se explicó la correlación existente entre los fundamentos normativos constitucionales y jurisprudenciales de la Corte de Constitucionalidad, así como las bases de recaudación tributaria, con el contenido de la normativa específica del derecho tributario, lo cual permitió comprobar la hipótesis sustentada en el correspondiente plan de investigación.

BIBLIOGRAFÍA



- Alveño Ovando, Marco Aurelio. (2013) *Derecho tributario guatemalteco –Parte general–*. (1.^a Ed.) Ediciones De Pereira.
- Bayona de Perogordo, Juan José y Soler Roch, María Teresa. (2006) *Materiales de Derecho Financiero*, 6^a Ed.), Librería Compás Alicante.
- Bovero, Michelangelo. (2006) Prefacio del libro de Pedro Salazar. *La democracia constitucional (una radiografía teórica)*. Fondo de Cultura Económica.
- Calero García, María Luz. (1990) *La base imponible en el Derecho Tributario General*. Escuela de Ciencias Empresariales, Universidad Complutense de Madrid.
- Calvo Vidal, Félix M. (1992) *La jurisprudencia ¿Fuente del Derecho?* Editorial Lex Nova.
- Clemente de Diego, Felipe. (1925) La jurisprudencia como fuente del Derecho. *Revista de Derecho Privado*.
- De Juano, Manuel. (1969) *Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I. Parte general*. (2.^a Ed.) Ediciones Molachino.
- De la Cueva, Mario. (1982) *Teoría de la Constitución*. Editorial Porrúa, S. A.
- Díaz Roca, Rafael. (1997) *Teoría general del Derecho*. Editorial Tecnos S. A.
- Fundación Konrad Adenauer. (2013) *Diccionario Municipal de Guatemala*. Magna Terra Editores.
- García Máynez, Eduardo. (1961) *Introducción al estudio del Derecho*. 10^a. Ed.) Editorial Porrúa, S. A.
- García Vizcaino, Catalina. (1999) *Derecho Tributario. Tomo I*. (2.^a Ed.) Editores Depalma.



Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1997) *Derecho Financiero. Volumen I.* (6.^a Ed.) Ediciones Depalma,

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (2004) *Derecho Financiero. Tomo I.* (9.^a Ed.) Editorial La Ley

Jarach, Dino. (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* (3.^a Ed.) Abeledo Perrot.

Jellinek, Georg. (1999) *Teoría General del Estado.* Oxford University Press.

Legislación. <https://portal.sat.gob.gt/portal/biblioteca-en-linea-sat/legislacion-2/>.

Legislación. <https://portal.sat.gob.gt/portal/biblioteca-en-linea-sat/legislacion-2/>.

Luqui, Juan Carlos. (1989) *La obligación tributaria.* Editorial Depalma.

Meléndez Amado, Olga María. (1989) *Los principios tributarios en la legislación guatemalteca,* Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar. Guatemala.

Mendoza G., Lissette Beatriz y Mendoza Orantes, Ricardo. (2008) *Constitución Explicada –Artículo por artículo– Comentarios, doctrina, jurisprudencia, vocabulario y legislación aplicable.* (2.^a Ed.) Editorial Jurídica Salvadoreña.

Menéndez Moreno, Alejandro. (2006) *Derecho Financiero y Tributario, parte general. Lecciones de Cátedra.* (7.^a Ed.) Editorial Lex Nova.

Ossorio, Manuel. (1987) *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Editorial Heliasta, S.R.L.

Pérez Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel. (2009) *Fundamentos de Derecho Tributario.* Editorial Dykinson.

Qué es una constitución. museodelasconstituciones.unam.mx/nuevaweb/que-es-una-constitucion/

Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel. (2006) *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* (17.^a Ed.)



Real Academia Española. (2001) *Diccionario de la lengua española*. Tomo I. (22.^a Ed.), Espasa.

Real Academia Española. (2001) *Diccionario de la lengua española*. Tomo II. (22.^a Ed.), Espasa.

Sainz de Bujanda, Fernando. (1975) *Hacienda y Derecho –Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo– Tomo I*. Instituto de Estudios Políticos.

Salazar Ugarte, Pedro. Capítulo 53. Sobre el concepto de constitución. En *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho. Volumen 3*.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3876/9.pdf>. 13-11-2019.

Schiele Manzor, Carolina. *La jurisprudencia como fuente del derecho: el papel de la jurisprudencia*. <http://www.ubo.cl/icsyc/wp-content/uploads/2011/09/13-Schiele.pdf>.

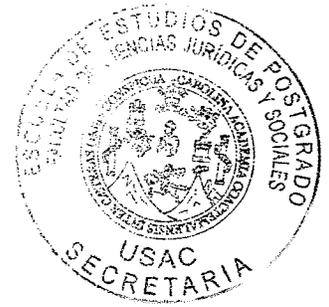
Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2007) *Manual del Juicio de Amparo*. Editorial Themis.

Tamayo y Salmorán, Rolando. (1986) *Introducción al Estudio de la Constitución*. (2.^a Ed.) Instituto de Investigaciones Jurídicas –UNAM–.

Villegas, Héctor Belisario. (2003) *Curso de Finanzas, derecho financiero y derecho tributario*. Editorial Astrea.

Villegas Lara, René Arturo. (2011) *Temas de introducción al estudio del derecho y de Teoría general del derecho*. (5.^a Ed.) Editorial Universitaria de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Williams Benavente, Jaime. (s.f.) *Lecciones de Introducción al Derecho I*. Ediciones Fundación de Ciencias Humanas.



Jurisprudencia:

Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 34, expediente No. 205-94.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 18, expediente No. 280-90.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 93, expediente 3396-2008.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 18. Expediente 280-90.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 40. Expediente No. 533-95.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 93. Expediente 3785-2008.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 94. Expediente 2531-2008.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 93. Expediente 1824-2009.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 37. Expediente 167-95.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 79. Expediente 2061-05.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 90. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 56. Expediente 829-98.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 24. Expediente No. 141-92.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 46. Expediente 1434-96.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 84. Expediente 2622-2006.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 94. Expediente 296-2009.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 20. Expediente 364-90.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 31. Expedientes acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-*

93.

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 25. Expedientes acumulados 217-91 y 221-91.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 27. Expediente 284-92.*



Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 29. Expediente 17-93.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 54. Expedientes acumulados 615-99 y 642-99.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 31. Expediente 231-93.*

Corte de Constitucionalidad. *Gaceta 8. Expedientes acumulados 10, 11 y 38-88.*

Legislación:

Nacional

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

Presidencia de la República de Guatemala. *Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto 107.*

Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario. Decreto 6-91, y, sus reformas contenidas en el Decreto 19-2013.*

Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, y, sus reformas contenidas en el Decreto 19-2013.*

Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.* 1986.

Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, Decreto Numero 38-92.*

Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, y sus reformas contenidas en el Decreto 16-2003.*

Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto de Timbres Fiscales Y De Papel Sellado Especial Para Protocolos. Decreto 37-92.*

Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Específico A La Distribución De Cemento. Decreto 79-2000.*



- Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Específico Sobre La Distribución De Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas O Deportivas, Jugos Y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas O En Polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada. Decreto 9-2002.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Sobre La Distribución De Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas Y Otras Bebidas Fermentadas. Decreto 21-04*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley del impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos. Decreto 70-94.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, y sus reformas contenidas en el Decreto 80-2000.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Sobre Productos Financieros. Decreto 26-95.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Simplificación, actualización e incorporación tributaria, Decreto 7-2019.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley De Supresión De Privilegios Y Beneficios Fiscales, De Ampliación De La Base Imponible Y De Regularización Tributaria. Decreto 44-2000.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley De Tabacos Y Sus Productos. Decreto 61-77.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto De Solidaridad. Decreto 73-2008.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Reformas Al Código Tributario, Decreto 6-91.*
- Congreso de la República de Guatemala. *Decreto Numero 19-2013, y sus Reformas a la Ley De Actualización Tributaria, Decreto 10-2012.*

Internacional

Convención Americana sobre Derechos humanos suscrita en San José, Costa Rica, 1969.

