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

APLICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SAT PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN FORMA EXTEMPORÁNEA

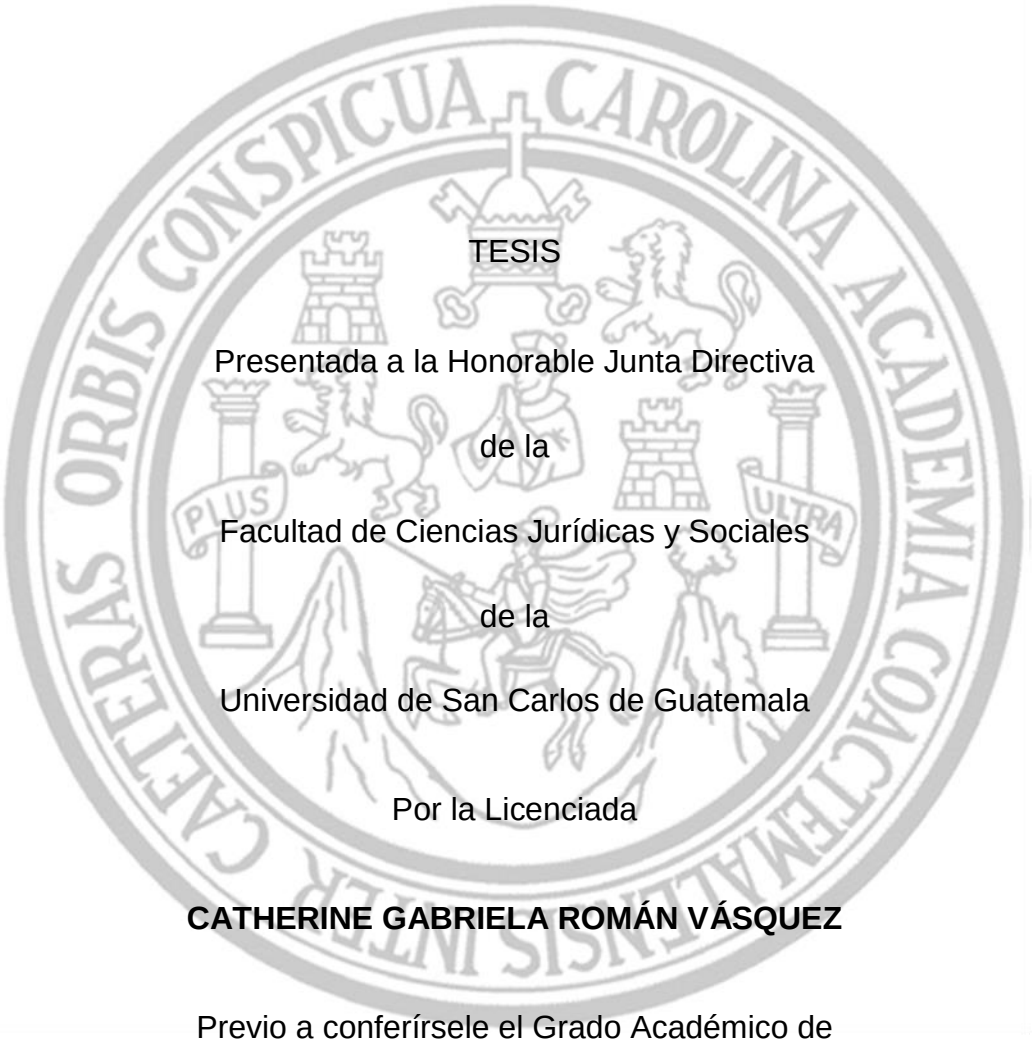
LICENCIADA

CATHERINE GABRIELA ROMÁN VÁSQUEZ

GUATEMALA, AGOSTO DE 2024

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

APLICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SAT PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN FORMA EXTEMPORÁNEA



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por la Licenciada

CATHERINE GABRIELA ROMÁN VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magister Scientiae)

Guatemala, agosto de 2024

HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

DE LA

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DE LA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:		Vacante
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL:	Dra.	Herminia Isabel Campos Pérez
VOCAL:	Dr.	William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTA:	M. Sc.	Agatha Christi Girón Beltrán
VOCAL:	M. Sc.	Armin Cristobal Crisóstomo López
SECRETARIA:	Dra.	Mirza Eugenia Irungaray López

NOTA: "El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la tesis sustentada". Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado.

Guatemala, 31 de mayo de 2024

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

Por disposición de esa Dirección, y de conformidad con las recomendaciones realizadas por la terna examinadora al sustentar el examen respectivo con fecha 21 de marzo del 2023, como Docente-tutor de la Licenciada **CATHERINE GABRIELA ROMÁN VÁSQUEZ**, he procedido a realizar la revisión y comprobación del trabajo de tesis que tiene como título **"ANÁLISIS COMPARATIVO DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PAGOS EXTEMPORÁNEOS".**

He guiado personalmente al sustentante durante todas las etapas del proceso de investigación científica, y en el desarrollo de las recomendaciones arriba citadas, las cuales, fueron atendidas y realizadas por el sustentante, en la medida de lo posible y de las cuales **dictamino que las cumplió** conforme la lista general siguiente:

1. Se investigó sobre la aplicación del criterio de la SAT para el acreditamiento del impuesto de solidaridad en forma extemporánea.
2. Se desarrollo en los capítulos, los principios constitucionales de la tributación, así como las facultades de la SAT.
3. Se investigó en la Corte de Constitucionalidad, sin conseguirlo, si existen sentencias sobre el pago extemporáneo sobre este impuesto.
4. Se omitió en los anexos, la sentencia respecto a este ajuste.
5. Se solicitó por medio de la oficina de información pública sobre los casis que ha habido sobre el pago del impuesto de solidaridad en forma extemporánea, sin que se proporcionara dicha información por parte del órgano tributaria.
6. Se desarrolló una conclusión en la que se da respuesta si se comprobó o no la hipótesis planteada.

Debo agregar que el presente trabajo de investigación, tiene suficiente respaldo bibliográfico, razón por la cual, **DOY MI APROBACIÓN AL MISMO**, a efecto de que pueda continuar el trámite correspondiente, para la obtención de su posgrado de Maestría.

Aprovecho la ocasión para presentar al señor Director mi respeto.

Atentamente,

Firmado digitalmente por LUIS FELIPE LEPE MONTERROSO / Num:8233
Fecha: 2024.05.31 00:25:24 -06'00'

Dr. Luis Felipe Lepe Monterroso

Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura en Letras
Correo electrónico: ortografiataller@gmail.com
Celular: (502) 50051959

Guatemala, 20 de julio, 2024

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

Señor director:

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

APLICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SAT PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD EN FORMA EXTEMPORÁNEA

De acuerdo con lo anterior, considero que este documento académico presentado por la Lda. Catherine Gabriela Román Vásquez, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, puede imprimirse.

Atentamente

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar

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, 29 de julio del año dos mil veinticuatro.----------

En vista de que la Licenciada Catherine Gabriela Román Vásquez, aprobó el examen privado de tesis de la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 11-2023 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de tesis titulada **"APLICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SAT PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO DE SOLIRADIDAD EN FORMA EXTEMPORÁNEA".** 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"

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA Escuela de Estudios de Postgrado Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales DIRECTOR

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

ACTO QUE DEDICO

A DIOS Por brindarme la sabiduría, esperanza y ser guía en toda mi vida.

A MIS PADRES Antonio Román y Natividad de Jesús Vásquez
Por todo el amor, valores, comprensión, apoyo incondicional para lograr mis metas y ser un ejemplo de sacrificio, trabajo y responsabilidad; Los amo este triunfo es suyo.

A MI ESPOSO Franklin David Morales Castellanos
Por brindarme su apoyo incondicional, comprensión en todo momento y ser esa pieza fundamental para la estabilidad de estrés y alegría. Te amo este triunfo también es tuyo por estar siempre para mí.

A MIS HERMANAS Yeniffer Isabel, Keily Marinaty, Marilin Yanett y Yorleni Alejandra
Por todo su apoyo, comprensión, aliento, amor y buen humor que provocaba momentos de felicidad en medio del estrés, mis fieles amigas, piezas importantes en mi vida; a mis cuñados por su cariño, comprensión y apoyarme en este proceso.

A MIS SOBRINOS Edgar Adrián, Esteban Alejandro, Fátima Marinaty y Victoria Monserrat, por los momentos de felicidad y muestras de amor que siempre están dispuestas para mí.

A MIS AMIGOS Por su cariño y apoyo, por esas vivencias que siempre me hacían sonreír y ser parte de mi familia.

A MI FAMILIA Por estar siempre pendientes de mí y alentarme para lograr mi meta. En especial a Betty Castellanos por el apoyo brindado.

A MI ASESOR Doctor Luis Felipe Lepe Monterroso por transmitir sus conocimientos, apoyarme y alentarme a finalizar con la presente tesis.

A MIS COMPAÑEROS Por tantos momentos compartidos y apoyarme en el desarrollo de cada una de las actividades realizadas, en especial a Walter Álvarez, Silvia Gutiérrez y Mario Delcompare.

A MI UNIVERSIDAD De San Carlos de Guatemala por ser el alma mater de toda mi educación profesional, por los valores profesionales y éticos que me brindó a través de los excelentes catedráticos.

A MI FACULTAD Ciencias Jurídicas y Sociales por brindarme los conocimientos y ser fundamental para lograr mí meta.

A LA ESCUELA De Estudios de Postgrado, por brindarme excelentes catedráticos especialistas en los temas tributarios y de la realidad nacional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN i

CAPÍTULO I 1

La norma jurídica y sus fuentes 1

1.1. Norma Jurídica 1

1.1.1. Caracteres de la norma jurídica 2

1.1.2. Orden jurídico de la norma 4

1.1.3. Obligatoriedad de la norma jurídica 5

1.2. Clasificación de las normas 5

1.2.1. Norma constitucional 6

1.2.2. Norma ordinaria 10

1.2.3. Norma reglamentaria 10

1.2.4. Norma individualizada 11

1.3. Derecho tributario 11

1.3.1. Objeto del derecho tributario 14

1.3.2. Poder tributario 15

1.3.3. Competencia tributaria 16

1.3.4. Principios Constitucionales de la Tributación 17

1.3.5. Principios Tributarios 18

1.3.6. Fuentes del derecho tributario 24

1.4. Obligación tributaria 26

1.4.1. Determinación de la obligación tributaria 27

1.4.2. Procedimientos para determinar la obligación tributaria 28
1.4.3. Exenciones y acreditaciones 29
1.4.4. Interpretación y aplicación de las normas tributarias 31
CAPÍTULO II 33
Principio de supremacía constitucional y su relación con el sistema tributario 33
2.1. Definición de supremacía constitucional 33
2.1.1. Principio de supremacía constitucional 35
2.2. Antecedentes históricos 36
2.2.1. Evolución del principio de supremacía a través de la promulgación de las diversas Constituciones relacionadas a la Constitución Política de la República de Guatemala vigente 38
2.2.2. La supremacía constitucional y su relación con las diversas ramas del Derecho 40
2.3. Efectos de la Supremacía Constitucional 42
2.4. Normas jurídicas que establecen el principio de supremacía constitucional 43
2.4.1. Constitución Política de la República de Guatemala 43
2.4 2. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente 44
2.4.3. Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República 45
2.4.4. Ley de Idiomas Nacionales, Decreto 19-2003 del Congreso de la República 45
2.5. Sistema Tributario 46
2.6. Principios del sistema tributario 51
2.6.1. Principio de suficiencia impositiva 51
2.6.2. Principio de eficacia económica 52
2.6.3. Principio de equidad distributiva 52

2.6.4. Principio del menor costo económico 53
2.6.5. Principio de flexibilidad 53
2.6.6. Principio de perceptibilidad impositiva 54
2.7. Interpretación de las leyes tributarias 54
2.7.1. Principio in dubio pro fisco 55
2.7.2. Principio in dubio contra fisco o In dubio pro contribuyente 55
2.7.3. Interpretación estricta o literal 55
2.7.4. Interpretación restrictiva 56
2.7.5. Interpretación extensiva 56
2.7.6. Interpretación económica 56
2.7.7. Interpretación de la norma según el Código Tributario Guatemalteco 56
2.7.8. Interpretación de acuerdo al principio constitucional 57
2.7.9. Interpretación de acuerdo al Código Tributario 57
2.7.10. Interpretación de acuerdo a las leyes tributarias específicas 57
2.7.11. Interpretación según la Ley del Organismo Judicial 57
2.8. Relación Jurídico Tributario 58
2.9. Relación del principio de supremacía con el sistema tributario 61
CAPÍTULO III 63
Análisis comparativo del acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta en pagos extemporáneos 63
3.1. Aspectos generales del Impuesto de Solidaridad 63
3.1.1. Objeto y campo de aplicación 66
3.1.2. Acreditación 70
3.2. Aspectos generales del Impuesto Sobre la Renta 72
3.2.1. Objeto y campo de aplicación 78

3.2.2. Régimen de las actividades lucrativas..... 78

3.3. Superintendencia de Administración Tributaria..... 80

3.3.1. Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria..... 84

3.3.2. Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria..... 85

3.3.3. Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria 93

3.4. Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria No. 3-2017..... 93

3.4.1. Interpretación del caso seis por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria..... 95

3.5. Elementos comunes 95

3.6. Diferencias relevantes 96

3.7. La facultad del contribuyente para exigir la acreditación del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta 96

3.8. Desventajas del contribuyente en la aplicación del Criterio SAT 3-2017 97

3.9. Medios de impugnación que el contribuyente utiliza ante la Superintendencia de Administración Tributaria..... 97

3.9.1. Recursos administrativos tributarios 98

3.9.2. Recursos Contencioso Administrativo Tributario..... 102

CAPÍTULO IV..... 103

Consideraciones sobre el tema..... 103

4.1. Análisis del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta en pagos extemporáneos..... 103

4.2. Naturaleza jurídica del acreditamiento del impuesto..... 104

4.3. Facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para la emisión y aplicación de criterios..... 105

4.4. Supremacía de la norma jurídica 106

4.4.1. Garantías Constitucionales 108

4.5. Aplicación del Criterio 3-2017 por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria 110

4.5.1. Acciones que el contribuyente tiene derecho a realizar según el Código Tributario 113

4.5.2. Tipos de Inconstitucionalidades que se presentan comúnmente en las operaciones tributarias 115

4.6. ¿Es procedente o no, el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta en pagos extemporáneos? 116

4.7. ¿Afecta el cumplimiento del artículo 11 literal a), la aplicación del criterio SAT 3-2017 caso seis emitido por SAT? 118

CONCLUSIONES 121

REFERENCIAS 123

ANEXOS 129

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

INTRODUCCIÓN

El acreditamiento es reconocido por el Congreso de la República de Guatemala, en virtud que fue creado con el objetivo de otorgar un beneficio tributario a los contribuyentes, además, con este acreditamiento se cumple con el principio de la doble tributación que es una de las bases fundamentales al momento de crear o emitir una nueva Ley Tributaria.

Es importante mencionar que la finalidad del acreditamiento es proteger a los ciudadanos que son vulnerables económicamente por las actividades que realizan.

El Decreto Número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, este impuesto fue creado con la finalidad de obtener una mejor recaudación de las empresas dedicadas a realizar actividades mercantiles y agropecuarias que son afectados por el Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, el Gobierne argumento que este impuesto fue creado para mejorar la recaudación y financiar los programas de inversión social que el pueble necesita a nivel país.

El Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, esta fue modificada en el año 2012, debido a que, se hizo necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con el propósito de aplicar las normas de forma más simple y eficiente, para que las mismas fueran comprendidas por los contribuyentes que son afectados por el impuesto sobre la renta.

El análisis comparativo del acreditamiento del impuesto de solidaridad y el impuesto sobre la renta, se realiza para determinar y conocer la forma de acreditar un impuesto a otro, en virtud que los dos Decretos emitidos por el Congreso de la República contempla el acreditamiento del impuesto determinado en su contenido.

Por medio del presente trabajo de investigación analizaré el problema de investigación siguiente: ¿La inadecuada aplicación del criterio SAT 3-2017 caso seis provoca el incumplimiento de la literal a), del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008?

La tesis se divide en cuatro capítulos; el primero desarrolla todo lo relacionado a la norma jurídica y sus fuentes, características, forma en que la clasifican diversos autores, la norma en el derecho tributario y la obligación tributaria; el segundo capítulo aborda el principio de supremacía constitucional y su relación con el sistema tributario, desde los antecedentes históricos, efectos de la supremacía, normas jurídicas que establecen el principio, el sistema tributario junto con los principios, así como la relación del principio de supremacía con el sistema tributario; el tercer capítulo describe el análisis comparativo del acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta en pagos extemporáneos, y desarrollo las funciones y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; por ultimo en el cuarto capítulo se aborda las consideraciones del acreditamiento del pago extemporáneo del impuesto de solidaridad y la forma en SAT aplica el criterio 3-2017 específicamente en el caso seis del mismo.

Finalmente, para comprobar la hipótesis del presente trabajo de investigación se utilizaron diversas técnicas de investigación documental, bibliográfica, legislativa y de campo, derivado que, mediante éstos métodos se recopiló información suficiente y adecuada, proveniente de libros, videos de especialistas en impuestos (investigaciones privadas), tesis, legislación nacional vigente, teniendo como base la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes ordinarias relacionadas a la investigación como lo son la Ley del Impuesto de Solidaridad, Ley de Actualización Tributaria, Código de Comercio entre otras que aportaron y permitieron comprobar la hipótesis planteada al momento de iniciar la investigación para elaborar el trabajo.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

CAPÍTULO I

La norma jurídica y sus fuentes

1.1. Norma Jurídica

Esta se define como mandatos, órdenes, imposiciones o regla que su principal objetivo es dirigir el comportamiento de la sociedad, derivado que el ser humano necesita que existan normas para poder vivir en sociedad. La norma jurídica además otorga derechos y obligaciones a las personas de la sociedad que la impuso, un aspecto importante a resaltar es que la norma jurídica debe ser respetada por los individuos, en virtud que de no cumplir con lo establecido puede generar consecuencias en los mismos.

La norma jurídica, para ser obligatoria, necesita un fundamento suficiente de validez, en virtud que la búsqueda del fundamento de la validez conduce a otra norma de la cual la primera procede.

Las normas no son juicios sobre el ser sino exigencias referidas a nuestra conducta, por lo que una norma no es precisamente un juicio sobre la realidad, ya que no es susceptible de verificarse si es falsa o verdadera sino al contrario la norma es válida o no.

Para Hans Kelsen, en su libro Teoría Pura del Derecho en:

> El análisis de la ciencias jurídica positiva, que pone al descubierto la función de la norma fundamental, saca a relucir también una singular particularidad del Derecho; este regula su propia creación; de manera que una norma jurídica regula

el procedimiento en que es producida otra norma jurídica, y también, en diverso grado, el contenido de la norma a producirse. (2008a, p.74)

Como menciona Kelsen en su libro teoría pura del derecho es de gran importancia el procedimiento regulado a través de la norma jurídica para que en un Estado exista un grado de contenido de la norma y aplicarla de acuerdo a lo en ella estipulado.

Wright, G.H. Von, (1970) concluyo lo siguiente:

El carácter de una norma depende de si esta se da para que algo deba, no debe o pueda ser hecho. En el primer caso, es decir, cuando el enunciado de una norma establece que algo debe ser hecho, estaremos ante una norma de mandato u obligación positiva. En el caso de que se prescriba que algo no debe ser hecho, diremos que la norma es de prohibición u obligación negativa; por último, cuando de la norma se derive el que algo puede ser hecho, se trata de una norma de permisión.

1.1.1. Caracteres de la norma jurídica

La norma jurídica tiene tres caracteres reales como lo son:

- **Validez:** esta tiene tres requisitos: a) Que haya sido emitida por el órgano competente para ello y conforme al procedimiento normado para ese efecto; b) Que esté vigente es decir que haya sido derogada expresa o tácitamente. c) Que no contradiga otra de mayor jerarquía.

- **Bilateralidad:** porque viene de un sujeto distinto a su destinatario, frente a la norma moral que es unilateral. También es heterónoma porque hay un sujeto que exige su cumplimiento. La moral es autónoma.

- **Coercibilidad o protección institucionalizada:** esta es coercible porque puede constreñir al destinatario.

Los caracteres reales de la norma jurídica permiten que esta posea un orden, y este a su vez sea aceptable, algo fundamental es la relación reciproca en las diferentes vías donde se aplicará, asimismo, a la vez se convierte es una protección para la institución de un Estado en el país donde la apliquen.

Además de los caracteres reales la norma jurídica posee dos caracteres ideales como lo son:

- **Legitimidad:** puede explicarse como la existencia del procedimiento de elaboración de la norma si se ajusta a criterios y prácticas democráticas y en segunda, si la norma a los postulados democráticos y de derechos humanos.

- **Eficacia:** si sirve como propósito por el cual fue emitida; en caso contrario es ineficaz. Hay muchos factores que pueden contribuir a la ineficacia de la ley. Por ejemplo: la antigüedad de una norma.

De los caracteres reales de la norma jurídica surgen los caracteres ideales en virtud que, su función es darle un valor agregado a la norma jurídica realizando un poder coercitivo al momento de elaborarla con el objetivo que está sea eficaz para los ciudadanos que la apliquen con validez, otorgando derechos y obligaciones a cada una de las personas que se verán afectas por las actividades que realicen y que se encuentren regidas en las diferentes normas de un país.

1.1.2. Orden jurídico de la norma

Para el autor Legaz y Lacambra, el orden jurídico se define de la siguiente forma:

> Todo orden jurídico está conformado por normas, las cuales no son juicios sobre el ser sino exigencias referidas a nuestra conducta, es por ello que se dice que una norma no es precisamente un juicio sobre la realidad, que no es susceptible de verificarse si es falsa o verdadera sino al contrario la norma es válida o no. (Legaz y Lacambra, p.62, 1979a.)

El orden jurídico está conformado por normas, las cuales no son juicios sobre el ser sino exigencias referidas a nuestra conducta, por lo que analiza que una norma no es precisamente un juicio sobre la realidad, que no es susceptible de verificarse si es falsa o verdadera sino al contrario la norma es válida o no.

En virtud del orden jurídico de la norma en Guatemala está establecido que la Constitución es la que tiene supremacía, luego se derivan las normas ordinarias, normas reglamentarias y por último las normas individuales; derivado de lo anterior es importante establecer y analizar si corresponde o no la aplicación del criterio 3-2017, caso seis, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Además, para para Alberto Pereira, la jerarquía de las normas jurídicas, se puntualiza en lo siguiente: La jerarquía de las normas jurídicas es el grado de importancia que en relación de mayor a menor o de menor a mayor, les asigna el Estado para regular la vida societaria (2020a, 244 p.).

De acuerdo con lo citado por Pereira, la jerarquía de las normas será asignada por cada uno de los Estados, sin embargo, si lo relacionamos con el Estado guatemalteco, la norma jurídica tiene su jerarquía en la Constitución Política de la

República, de la cual se derivan las leyes ordinarias, seguidas por las reglamentarias y normativas.

1.1.3. Obligatoriedad de la norma jurídica

La norma jurídica, para ser obligatoria, necesita un fundamento suficiente de validez, en virtud que la búsqueda del fundamento de la validez conduce a otra norma de la cual la primera procede.

Debido al estudio del derecho y a los aspectos de validez de la norma, es importante estudiar la obligatoriedad de la norma jurídica y la validez de los criterios que se derivan de la norma jurídica establecida a través de las normas ordinarias. De acuerdo a la investigación que se desarrollará, conocer la validez de la norma es de suma importancia para determinar si la Superintendencia de Administración Tributaria, está faltando a la obligatoriedad de la norma jurídica en este caso a la Ley de Solidaridad.

1.2. Clasificación de las normas

En una de sus obras García Máynez indica que para Kelsen la Constitución representa el nivel más alto dentro del Derecho nacional. Es por ello que Kelsen considero tan importante la siguiente jerarquía de la norma jurídica:

- Normas Constitucionales
- Normas Ordinarias
- Normas Reglamentarias
- Normas Individualizadas

1.2.1. Norma constitucional

Legaz y Lacambra concluyó:

> “La “ley” es la formulación sintética de lo que realmente acaece en un sector del reino de la naturaleza, la “norma” en cambio es la formulación imperativa de lo que debe acontecer, la fórmula sintética que expresa imperativamente que, supuesto un determinado hecho, debe de producirse otro como efecto o consecuencia del mismo, sin embargo, se mantiene equivocadamente de que la ley natural también se le denomina norma. (1979a, p. 361)

La importancia de la Ley radica en que en ella se norman, regular y expresa los supuestos que deben acontecer para producir un efecto o consecuencia del hecho gravado en la misma, por lo que una nación debe emitir sus leyes para que exista un orden jurídico constitucional.

En uno de sus libros Betegon expuso:

> En su obra Teoría pura del Derecho hace la distinción entre juicios de ser, o enunciados fácticos, y juicios del deber ser, o normas esto le permitió diferenciar la ciencia del Derecho, en cuanto ciencia normativa o análisis de las normas jurídicas, de aquellas otras ciencias, como las de la naturaleza, que, por referirse a hechos, son ciencias empíricas. Mientras que las leyes que se formulan desde estas últimas descubren una realidad que es descrita en su formulación, las normas jurídicas crean y no descubren. (1995a, p.133)

El autor hace la distinción entre juicios del ser, o enunciados fácticos, y juicios del deber ser, así como de normas le permite diferenciar la ciencia del Derecho, en cuanto ciencia normativa o análisis de las normas jurídicas, de aquellas otras ciencias, como las

de la naturaleza, que, por referirse a hechos, son ciencias empíricas. Mientras que las leyes que se formulan desde estas últimas descubren una realidad que es descrita en su formulación, las normas jurídicas crean y no descubren.

Derivado que Superintendencia de Administración Tributaria aplica sus criterios y difiere con lo establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad, respecto a la acreditación de pagos extemporáneos al Impuesto Sobre la Renta, es necesario hacer un análisis comparativo, doctrinario y teórico del derecho puro, analizando si procede o no el procedimiento que está aplicando Superintendencia de Administración Tributario a los contribuyentes.

Hans Kelsen fue uno de los mejores juristas que ha existido, por lo que en sus obras dejó establecidos conceptos fundamentales que si son analizados actualmente aún se consideran válidos.

Fue hasta el siglo XIX, que nació el Derecho Constitucional como una disciplina autónoma y sistemática, sin embargo, antes de esta fecha ya existía el orden jurídico y se encontraban las naciones organizadas políticamente.

La norma suprema de la Constitución se caracteriza en la distinción entre poder constituyente, o poder originario y absoluto, y poder constituido, atribuido a órganos jurídicamente limitados.

1.2.1.1. Norma constitucional guatemalteca

En Guatemala existe la supremacía constitucional la cual se encuentra establecida en los artículos 44 y 175 de la constitución, sin embargo, existen otras leyes ordinarias que hablan de la supremacía constitucional las cuales se detallan a continuación:

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

1.2.1.2. Asamblea Nacional Constituyente, Acuerdo Legislativo Número 18-83, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas

El principio de supremacía constitucional lo encontramos expresamente en varias disposiciones de la Constitución Política de Guatemala de 1985 es así como en el Artículo 44 tercer párrafo establece: “Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuya, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”. En dicho normativo podemos observar que no sólo se refiere a una supremacía de la Constitución sobre la ley sino que además a disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden.

Dentro de la Constitución también podemos encontrar plasmado la jerarquía constitucional en el **Artículo 175, Jerarquía constitucional**, el cual establece en su primer párrafo lo siguiente: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

1.2.1.2.1. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad

Esta ley plasma dentro de su contenido el principio de supremacía constitucional ya que respeta el orden jerárquico de las leyes a través de los siguientes artículos citados a continuación:

El Artículo 3 dice: “Supremacía de la Constitución. La Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado. No obstante, en materia de derechos humanos, los tratados

y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala prevalece sobre el derecho interno."

La Constitución Política de la República permite comprender y respetar el orden constitucional en su artículo 3, estableciendo de esta forma los parámetros de guía para todos los juristas y dejando claro el orden constitucional.

Artículo 114. Jerarquía de las leyes. Los tribunales de justicia observarán siempre el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley y tratado internacional, sin perjuicio de que en materia de derechos humanos prevalecen los tratados y convenciones internacionales aceptados y ratificados por Guatemala.

Artículo 115. Nulidad de las leyes y disposiciones inconstitucionales. Serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales son nulas de pleno derecho (Decreto No. 1-86).

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

En su Artículo 9 dice:

La Supremacía de la Constitución y Jerarquía normativa. Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de Supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

1.2.1.2.3. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 19-2003 Ley de Idiomas Nacionales

Se puede observar que en su Artículo 6, se respeta la primacía Constitucional, en virtud que establece la interpretación y aplicación del orden jurídico constitucional.

Artículo 6: Interpretación y aplicación. La interpretación y aplicación de esta Ley debe realizarse en armonía con:

1) La Constitución Política de la República;
2) Los tratados o convenios internacionales ratificados por Guatemala;
3) Las demás leyes que integran el sistema jurídico guatemalteco.

Por lo tanto, se puede decir que en Guatemala, la Constitución, es la ley suprema dentro del sistema legal de un régimen de derecho y que por lo mismo ninguna otra disposición puede contradecirla, sin pena de su invalidez.

1.2.2. Norma ordinaria

Son normas de carácter general, que representan actos de aplicación de las leyes constitucionales, en leyes de aplicación ordinarias, es decir son sucesivas a la norma constitucional, constituye una parte fundamental del derecho en virtud que permite normar los diferentes aspectos específicos, ya que la norma constitucional es superior.

1.2.3. Norma reglamentaria

Norma que es sucesiva a la norma ordinaria ya que se deriva de la creación de las normas ordinarias, puesto que las normas reglamentarias son complemento y

ampliación de las mismas. Algunos autores le llaman a estas actos jurídicos administrativos.

1.2.4. Norma individualizada

Es la norma creada específicamente para una institución, un hecho o una persona jurídica, ya que regirá específicamente. A esta categoría pertenecen aquellos contratos elaborados en negocios jurídicos.

1.3. Derecho tributario

Para comprender la función del derecho tributario es importante retroceder en el tiempo y recordar que el derecho tributario se originó que del Derecho Público, dentro del Derecho Financiero, derivado que estudia las normas jurídicas por medio de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener ingresos de los ciudadanos que servirán para financiar el gasto público estatal. En 1943, Dino Jarach en su obra clásica *El hecho imponible* estableció una base de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario, al momento de tener las bases instituidas se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerable, al grado de poder afirmar, que ha tenido un mayor desarrollo, dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas.

En Guatemala que desde que nació el Estado surgieron los tributos y la hacienda pública; sin embargo, como ciencia el derecho tributario, es nuevo, ya que se instituyo desde la norma constitucional, la cual desde reciente creación, tanto así que el artículo nueve de las disposiciones transitorias y finales de la constitución de 1985 en Guatemala

establece que: el Congreso de la República deberá emitir un nuevo código tributario ajustado a los preceptos constitucionales. Artículo 9 (transitorio y final) Constitución Política de la República de Guatemala.

El mismo Congreso de la República observó la necesidad de regular la actividad tributaria, y dar lugar a un área específica como lo es el derecho tributario que se desprende el derecho financiero. Esta división del derecho es la parte normativa de la actividad financiera del Estado, podríamos concluir en que el derecho financiero es el universo, y el derecho tributario es la especie.

Por lo que se puede concluir que el derecho tributario nace a través de un proceso histórico constitucional, regulando normas específicas de los tributos y de los ingresos del Estado. Recordando que no hay tributo sin ley, es decir que el ejercicio del poder fiscal que se refiere a la imposición de los tributos.

El derecho tributario es un conjunto de normas y principios jurídicos que permite determinar la forma en que se aplicarán los tributos que es su objeto principal.

En uno de sus libros Delgadillo Gutiérrez, expone que para Dino Jarach el derecho tributario se puede definir como: “Conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios” (2000, p.27).

Para García Vizcaíno el derecho tributario se define como “El conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan” (1999, p.13).

Para el doctor Marco Aurelio Alveño Ovando, en una de sus obras concluyo que: “El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas positivas, que regulan los

tributos, sus distintos aspectos, a los sujetos que en dicha relación intervienen y las consecuencias que dicha actividad se generan" (2015, p.41).

La doctora Gladys Monterroso define el derecho tributario como:

La rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico-tributaria, e identifica a todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo.(2004a. p. 15).

Giuliani Fonrouge define el derecho tributario o derecho fiscal como: "La rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan entre estos últimos" (1987a. p. 40).

Como indican los autores anteriores que definen el derecho tributario se concluye que es una rama del derecho que se encarga de estudiar y dictaminar el conjunto de normas y principios jurídicos que se encargan de verificar la relación que interviene para la formulación de leyes ordinarias que regulen la contribución tributaria de los ciudadanos de un determinado Estado, así también, es importante resaltar que permite establecer un vínculo obligacional y de carácter jurídico ante las personas individuales o jurídicas que se encuentran regidas por el mismo.

Durante el paso de los años y el estudio más a profundidad del Derecho Tributario muchos autores y juristas especializados dividen el derecho tributario en diversas formas, como lo son Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Tributario Administrativo, Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Penal, entre otras, sin embargo, para no realizar las subdivisiones es más completo definir al derecho tributario como el conjunto

de normas jurídicas que posee una relación jurídica principal y sus derivados, ya que engloba diversos procesos específicos referentes a procesos como los administrativos, procesales, penales y/o constitucionales.

En Guatemala el derecho tributario se encuentra normado en dos partes de la siguiente forma:

1. La parte general o adjetiva: dentro de esta clasificación se encuentran todas aquellas normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están comprendidos los principios de los que prescinde el Estado de derecho para lograr la coacción del tributo, ya que esté regula en forma que imposibilita su arbitrariedad; se puede mencionar como ejemplo de esta clasificación el Código Tributario.

2. Parte especial o sustantiva: dentro de esta categoría están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario guatemalteco por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto de Solidaridad, Ley del Impuesto Sobre la Renta entre otros que norman las acciones del sujeto pasivo.

1.3.1. Objeto del derecho tributario

La mayoría de los escritores del derecho tributario concluyen que el objeto del derecho tributario lo constituyen los tributos del Estado.

Otros de los juristas del derecho, indican que su objetivo principal es regular lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado.

1.3.2. Poder tributario

En Guatemala el poder tributario emana de la Constitución Política de la República de Guatemala ya que delega su poder en el artículo 239 que establece:

> Principio de legalidad, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, 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.

El poder tributario en general se puede definir de la siguiente manera según García Vizcaíno: “Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida” (1999, p.225).

Giuliani Fonrouge define el poder tributario como:

> El poder tributario es la facultad de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. (p. 270)

Derivado de las definiciones anteriores se concluye en que es el poder jurídico que tiene el Estado de Guatemala, lo delega al Congreso de la República a través de la Constitución Política de la República, para que este norme todo lo relacionado a los tributos con respecto a las personas o bienes que se encuentran en la jurisdicción del territorio guatemalteco, es decir aquella posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas que ejercen diversas actividades o poseen bienes que se encuentren dentro de Guatemala.

1.3.3. Competencia tributaria

Es el poder de recaudar el impuesto cuando una persona individual o jurídica ha incurrido en un hecho generador. En Guatemala la recolección de estos tributos recae sobre las funciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La competencia tributaria es la facultad que el Estado otorga para realizar la aplicación de la norma ordinaria tributaria como representante del mismo, para que esta se encargue de la recaudación, fiscalización, administración e incentivar a los ciudadanos que incurren en un hecho generador a pagar el tributo determinado, por la Administración Tributaria.

Por su parte el Ottoniel López concluye en su libro que la competencia tributaria, consiste en “la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, la cual puede transferirse a entes privados”. (2012a. p. 126)

1.3.4. Principios Constitucionales de la Tributación

La Constitución Política de la República de Guatemala, contempla dentro de sus artículos principios relacionados a la tributación.

1.3.4.1. Principio Solve Et Repete o juridicidad

Este principio es un privilegio que el Estado otorga a través de la justicia o acceso a la justifica, para que un contribuyente pueda acceder a la misma y evitar la violación de sus derechos constitucionales, en la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede observar en el artículo 221, que indica el tribunal de lo Contencioso-Administrativo será la responsable de controlar la juridicidad de la administración pública y las atribuciones para conocer actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.

1.3.4.2. Principio del debido proceso y derecho de defensa

Estos principios son especialmente relacionados al derecho tributario en virtud que permite que al momento de la creación de un impuesto se tomen en consideración para no violar ningún derecho de los ciudadanos. El derecho de defensa es importante a nivel constitucional ya que establece que la defensa de las personas y sus derechos son inviolables, así lo establece el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

1.3.4.3. Principio de petición

Contenido en el artículo 28, el cual establece que todos los habitantes guatemaltecos, tienen derecho a solicitar, individualmente o de forma grupal, peticiones a la autoridad, quienes deberán analizarlas y resolver conforme a lo estipulado en la Ley.

1.3.5. Principios Tributarios

Estos principios son especialmente relacionados al derecho tributario en virtud que permite que al momento de la creación de un impuesto se tomen en consideración para no violar ningún derecho de los ciudadanos, a continuación, se detalla cada uno de ellos:

1.3.5.1. Principio de legalidad y reserva de ley

Este principio enmarca que no puede existir un tributo si no se encuentra establecido en alguna ley. El doctor Alveño en su libro Derecho Tributario Guatemalteco menciona: “Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley”.

En el texto Fundamentos Tributarios la doctora Gladis Monterroso expone:

> Analizando en esencia los principios de Legalidad y de Reserva de Ley se concluye en que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una Ley, y el segundo regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función. (2005, p.30)

Además de lo citado anteriormente, es importante recordar que el principio de legalidad es la base del estado de derecho en cualquier sociedad, ya que este surgió como la concepción de la ley, asimismo, es una expresión de la voluntad general, está

idea emergió de la revolución, ya que en esa época no solo no había autoridad superior a la de la ley sino que era a través de ella como se podía gobernar y exigir obediencia.

Derivado de ello al estar frente al poder absoluto del monarca en el antiguo régimen, estos implementaron dicho principio, para que sólo se puede gobernar en virtud y con sujeción de las leyes, respetando la supremacía constitucional de cada Constitución o Carta Magna dependiendo de la organización de los poderes estatales por cada Nación.

1.3.5.2. Principio de capacidad de pago

Principio que se enfoca en verificar que al momento de fijar un impuesto se tome en consideración los ingresos y capacidad económica que tiene el sujeto pasivo sobre el cual recaerá el tributo.

Es por ello que este principio se encuentra plasmado en la Constitución Política de la República en el artículo 243 el cual establece:

> El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.
>
> Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido 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.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

1.3.5.3. Principio de justicia y de equidad tributaria

Principio que tiene como objetivo distribuir las cargas tributarias de los sujetos pasivos de forma equitativa y sobre todo justa, para que ningún ciudadano sea afectado con una doble tributación o con cargas económicas que sobrepasen su capacidad de pago.

Guillermo Cabanellas, en su diccionario Enciclopédico de Derecho Usual expresa lo siguiente:

> La equidad realmente no es incompatible con la justicia; si no que, al contrario, aquilata el valor de ésta, la afianza, le da vida. La equidad atenúa en efecto la norma de Derecho positivo, disminuye el rigor de la ley cuando ésta es concebida como contraria a los principios de justicia, pero no es en realidad una fuente del Derecho. (1979, p. 143)

El profesor René Arturo Villegas Lara (2011), indica:

> Cualquiera que sea la expresión que usemos para conceptuar o definir la justicia, es común semejarla a una idea de igualdad, de proporcionalidad; a cada quien conforme sus capacidades; etc. En ese orden de ideas. Radbruch (1951:31) dice que la igualdad es la médula de la justicia; y que ésta es n valor absoluto, como la verdad, el bien o la belleza; un valor que descansa, por tanto, en sí mismo, y no deriva de otro superior. (p.85)

Los autores anteriores concluyen en que el principio de justicia y equidad tributaria se centra en recordar que debe existir una igualdad, es decir que el tributo que se pretende normar debe contemplar la proporcionalidad y capacidad de pago de cada uno de los sujetos pasivos que se verán afectados por la Ley que promulgarán.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

1.3.5.4. Principio de igualdad

Este principio como menciona el doctor Alveño está muy relacionado con la justicia y equidad, no obstante, lo que pretende este principio es que se otorgue un mismo trato a quienes se encuentre en situaciones jurídicamente similares, ya que busca prohibir la desigualdad de manera tácita. La Constitución en el artículo 4, indica “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos”; además en el artículo 135, literal d) establece: “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.

1.3.5.5. Principio de Generalidad

Marco Aurelio Alveño en su libro Derecho Tributario Guatemalteco describe lo siguiente:

> El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir con los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares.

Además de lo mencionado anteriormente es importante resaltar que el artículo 53, de la Constitución Política de Guatemala establece: “Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.”

1.3.5.6. Principio de proporcionalidad

Principio que busca que el legislador al momento de crear los tributos tome en consideración todos aquellos aspectos de capacidad de pago de los sujetos pasivos sobre los cuales recaerá el mismo. En pocas palabras lo que pretende es que el

ciudadano que tenga una mejor capacidad económica pueda aportar una mayor cantidad que el que posee ingresos menores.

1.3.5.7. Principio de irretroactividad

Principio estipulado en la Constitución Política de la República, en el artículo 15 que establece: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Este principio tiene relación con el área tributaria en virtud que ningún tributo tendrá validez de forma retroactiva ya que todo sujeto pasivo será afectado en su momento.

1.3.5.8. Principio de prohibición de doble tributación

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da al momento que una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributario por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. Ubicación en el Código Tributario: Art. 90 (Non Bis In Idem). Art. 153 última línea: “Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”

Principio establecido en la Constitución Política de la República en el artículo 243 que indica:

> …Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido 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.

1.3.5.9. Principio de No confiscación

Este principio limita al Estado a la apropiación de la propiedad privada del sujeto pasivo, en virtud que la Constitución Política de la República de Guatemala menciona en el artículo 243, que indica:

> …Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido 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.

Este principio es fundamental para que los legisladores, analicen cada una de las acciones que establecerán en las leyes, ya que será imposible la imposición de multas confiscatorias y en ningún caso estas podrán exceder el impuesto que el sujeto haya omitido.

Se puede concluir que este principio permite prohibir que se establezcan tributos que tengan el mismo hecho generador ya sea que se absorba la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes o que este afecte al mínimo necesario o vital, derivado de ello cada sujeto pasivo podrá estar gravado únicamente una vez por cada impuesto establecido en la ley para afrontar sus necesidades básicas.

Según Francisco García Dorado indica que:

> El principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de liberta en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

individuo como el contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes. (García, Francisco, 2001a.)

1.3.6. Fuentes del derecho tributario

Las fuentes del derecho están representadas por toda la información documental que informa sobre las acciones que han sido régimen jurídico en años pasados, con el objetivo de conocer y explicar el porqué de las instituciones legales que por años rigen la conducta de la sociedad, esta fuente puede ser utilizada, aunque no sean documentos estrictamente jurídicos.

García Máynez define las fuentes del derecho de la siguiente manera:

> En la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla, en efecto, de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último, aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes. En este postrer sentido se dice, por ejemplo, que las Instituciones, el Digesto, el Código y las Novelas, son fuente del derecho romano. (1963, p.51)

Las fuentes del derecho “Estudia la aparición, elaboración y expresión en la sociedad de las normas que integran el ordenamiento jurídico positivo” (Pacheco, 1976, p.314).

Para Luis Recasens Síches, en su libro Introducción al Estudio del Derecho clasifica las fuentes del derecho de la siguiente manera:

Debemos distinguir entre dos maneras de producción de normas jurídicas:

a) Producción originaria, que es aquella en que se crea la norma fundamental de un orden jurídico, la cual da nacimiento a éste, sin apoyo de ninguna norma positiva previa;

b) Producción derivada, que es aquella que tiene lugar cuando se crean normas, de acuerdo con lo dispuesto en un orden jurídico positivo ya constituido por la competencia o los órganos, y según los procedimientos, establecidos en ese orden jurídico. (Recasens, 1972, p.184)

La legislación guatemalteca define las fuentes del derecho en el artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, el cual establece:

La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

García Máynez define las fuentes del derecho de la siguiente forma:

En los países de derecho escrito, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales. Podríamos definirla como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de ley. (1963a., p.52)

El doctor Alveño menciona en el año 2015 lo siguiente:

Es importante hacer la distinción que en Guatemala, las fuentes del derecho son constituidas por las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados, las

convenciones internacionales con fuerza de ley y los reglamentos, que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. Asimismo, en el derecho tributario guatemalteco, las leyes tributarias constituyen las fuentes más importantes.

Después de haber estudiado, analizado y comprendido las diferentes definiciones relacionas a las fuentes del derecho tributario concluimos en que: son el origen de aquellas acciones legales representadas en acciones como la costumbre, jurisprudencia y doctrina.

1.4. Obligación tributaria

La obligación tributaria, surge de acuerdo con las acciones jurídicas y la relación tributaria con los supuestos jurídicos. Se incurre en una obligación tributaria al momento que se tiene una relación jurídico-tributaria conforme a una norma jurídica que establece un presupuesto normativo.

La obligación tributaria es un vínculo complejo que se integra con el sujeto pasivo y el sujeto activo, derivado de las diferentes acciones que realice el sujeto pasivo, esta se caracteriza por el deber de cumplir voluntariamente con el sujeto activo.

Guiliani define la obligación tributaria como:

> El deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo… la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar. (2004, p.340)

"La obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria" (Delgadillo, 2000, p.97).

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

"Vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúa como acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación obligados al pago del mismo" (Alveño, 2009, p.48).

El Código Tributario en el artículo 14 establece: Concepto de la Obligación Tributaria: la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Posterior a los conceptos anteriores se determina que la obligación tributaria es aquella que se encuentra normada en una ley tributaria, por medio de la cual se ejerce un poder coercitivo del Estado, para que aquella entidad designada para la recaudación de los tributos pueda accionar ante los sujetos pasivos que tienen un vínculo jurídico con el Estado por diversas acciones que realizan, y se ven afectados con el cumplimiento y exigibilidad coactiva que emana de la ley.

1.4.1. Determinación de la obligación tributaria

Es importante mencionar que se debe conocer como determinar una obligación tributaria en virtud que el sujeto pasivo pueda establecer cómo aplicar la cantidad de la base imponible sobre la que debe pagar sus impuestos.

Es el acto administrativo, mediante el cual se declara la existencia de la obligación tributaria, se establece su cantidad aplicando la base imponible y se declara la cuantía

que el sujeto pasivo debe entregar a las arcas del Estado o de sus entidades autónomas y descentralizadas (Alveño, 2015, p. 150).

El código tributario guatemalteco en su artículo 103 establece lo siguiente:

> 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.

De acuerdo con lo establecido en el código tributario y lo indicado por el doctor Marco Alveño se define la determinación de la obligación tributaria como la acción por medio de la cual se determina la cantidad de la obligación tributaria que tendrá que pagar el sujeto pasivo al Estado de Guatemala, la cual podrá reducir a través de exenciones o exoneraciones que le sean otorgadas al contribuyente. Asimismo, es importante mencionar que la determinación de la obligación tributaria está sujeta ajustes tributarios que realice SAT a sus contribuyentes por diversas acciones que no pueden determinar posterior a la rendición de cuentas.

1.4.2. Procedimientos para determinar la obligación tributaria

En Guatemala la determinación de una obligación se determina en relación a las declaraciones que presenten los sujetos pasivos cumpliendo con lo que establece la ley. Es decir, la Superintendencia de Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de dichas declaraciones.

Además, el Código Tributario en el artículo 104, indica lo siguiente:

> Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración. El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad, presentar formularios electrónicos o por cualquier otro medio establecido en este Código, para lo cual podrá contratar los servicios de un Contador Público y Auditor o un Perito Contador. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y condiciones para que el contribuyente o responsable autorice al Contador Público y Auditor o al Perito Contador.

Es importante mencionar que cuando el contribuyente no realice las declaraciones que le corresponden la Superintendencia de Administración Tributaria, realizar una determinación de oficio de la obligación tributaria que le corresponde al sujeto pasivo.

"El procedimiento administrativo tributario está constituido por la sucesión de etapas necesarias para llegar al acto administrativo de este tipo." (Alveño Ovando, 2015, p.179)

1.4.3. Exenciones y acreditaciones

"Es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos cuando se verifica el supuesto establecido por la ley" (Alveño Ovando, 2015, p.179).

Las exenciones tributarias, permiten eliminar la obligación de pago, que estable la ley, esta es otorgada por razones de equidad o de conveniencia. El código tributario en el artículo 62, lo que a continuación se indica.

Exención 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.

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.

Al momento de existir una exención, esta deberá tener las condiciones específicas y requisitos que son exigidos para otorgar el beneficio, ya sea de forma parcial, total o a un determinado plazo de duración.

Las acreditaciones de cada uno de los tributos deberán estar establecidas en la ley que rige la obligación tributaria con la que debe cumplir el contribuyente.

En Guatemala se pueden observar varios tipos de exenciones entre ellas podemos mencionar las que se detallan a continuación:

1. Permanentes o temporales: dependiendo el tiempo de duración del beneficio;

2. Condicionales o absolutas: son las que surgen al momento de hallarse subordinadas a circunstancias o hechos determinados;

3. Totales o parciales: según que comprendan todos los impuestos o sólo uno de ellos;

4. Subjetivas u objetivas: son las que se encuentran establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

1.4.4. Interpretación y aplicación de las normas tributarias

Para poder comprender y cumplir con la aplicación de las normas tributarias es importante interpretar y aplicar las leyes, en virtud que la interpretación es la más difícil para todos los sujetos pasivos, ya que consiste según el doctor Alveño en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se aplica. Es por ello que una ley sirve para reflejar el contenido de cada una de sus partes, apoyándose en el reglamento de la misma, para determinar ciertas acciones que no se encuentran reguladas en el correo.

Las normas tributarias dentro de la legislación guatemalteca relacionada a la estabilidad del Estado y la recaudación de tributos, es parte fundamental dentro del sistema financiero-tributario, esto en virtud de los siguientes puntos:

1. La norma tributaria en relación al presupuesto nacional guatemalteco, esta relación es muy interesante ya que permite comprender la cadena de obligaciones y derechos que tienen todos los ciudadanos guatemaltecos en relación al cumplimiento de las normas tributarias promulgadas por el Congreso de la República, en virtud que la contribuciones que realizan los sujetos pasivos sirven para mejorar los ingresos propios del Estado, la creación de la norma tributaria es fundamental para generar obligaciones tributarias que afecten las actividades o bienes que posean los ciudadanos, asegurándoles el Estado la prestación de servicios como salud, carreteras, educación entre otros;

2. La interpretación de las normas tributarias guatemaltecas, en el transcurso de los años ha generado problemas y procesos tediosos, así como, inconstitucionalidades de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

hacia los sujetos pasivos, en virtud que dentro de las Leyes Tributarias Guatemaltecas, el sujeto pasivo y activo se encuentran ante vacíos de ley o inconsistencias que no fueron normadas dentro de las leyes ordinarias, por lo que SAT aprovecho estas deficiencias y trato de mejorar sus ingresos tributarios a través de la realización diversas interpretaciones de las leyes, emitiendo criterios internos obligatorios, por medio de los cuales violenta los derechos de algunos contribuyentes y a la vez recae en acciones inconstitucionales, violentando el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que el Congreso de la República es el único facultado para elaborar leyes ordinarias o modificarlas;

3. Como guatemaltecos conocedores del derecho tributario es importante mejorar la interpretación y cumplir con lo establecido en las leyes ordinarias tributarias, que regulan diversos bienes, servicios y actividades que realizan los ciudadanos, ya que es relevante contribuir con los ingresos tributarios que percibe el Estado guatemalteco con el objetivo de mejorar los servicios a nivel nacional, sin utilizar prestamos financieros que debilitan el sistema financiero y este a su vez el sistema tributario;

4. La interpretación normativa de la ley es de relevancia con el tema, en virtud que se analizará en el capítulo cuatro, las acciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria y su interpretación en relación al acreditamiento del impuesto de solidaridad pagado en forma extemporánea al impuesto sobre la renta, emitiendo criterios internos de aplicación obligatoria a todos los sujetos pasivos que se ven afectos por lo normado, sin embargo, de acuerdo a la interpretación realizada por el personal de la institución es errónea y recae en acciones inconstitucionales de parte del sujeto pasivo.

CAPÍTULO II

Principio de supremacía constitucional y su relación con el sistema tributario

2.1. Definición de supremacía constitucional

La supremacía constitucional surge del derecho constitucional es decir que este es el que se encarga de la organización fundamental del Estado. En Guatemala lo estipulado en la Constitución Política de la República es lo que prevalece sobre cualquier otra norma obtenida mediante un proceso establecido en la Constitución.

La supremacía constitucional deriva de la necesidad que existe en un Estado de tener una ciencia madre cuyo caudal nutra a las leyes ordinarias, en virtud que, contiene preceptos de aplicación obligatoria y formalmente políticos, ejercidos a través de las diversas fuentes de derecho durante su desarrollo, asimismo, es importante resaltar que abarque todos aquellos aspectos relevantes de una sociedad y sus garantías.

“Las leyes constitucionales y políticas son las que norman en detalle aspectos sustantivos de la marcha del Estado y de sus instituciones, que por su extensión y especificidad no pueden integrar el texto constitucional” (Dermizaky, 2011, p. 20).

Alberto Pereira en una de sus obrar de derecho explica que el derecho constitucional se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y permiten su correcta interpretación, siendo uno de ellos el principio constitucional.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

> Derecho constitucional es la parte del derecho público que regla el sistema de gobierno, la formación de los poderes públicos, su estructura y atribuciones, y las declaraciones, derecho y garantías de los habitantes, como miembros de la sociedad referida al Estado y como miembros del cuerpo político. (Bielsa, 1989a, p. 43)

Guillermo Cabanellas en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual define a la Supremacía como: “Grado superior / Dominio/Superioridad/ ventaja en lucha o guerra/hegemonía” (Cabanellas, Guillermo, 1979a. p. 576).

Álvaro Echeverrí, define la supremacía constitucional reafirmando lo que Alberdi menciona:

> Echeverri reafirma lo que Alberdi manifiesta: Que es la ley de leyes el cual es el fundamento obligado de todas las demás normas jurídicas según opinión de Linares Quintana y como razón de validez de las disposiciones legales acogiendo la noción de Kelsen. En esta perspectiva la Constitución adquiere un carácter sacralizador que coadyuva a su función legitimadora del ejercicio del poder, por cuanto, en razón de una salvaguarda de los derechos del ciudadano que supuestamente cumple, la actividad de los gobernantes se remite permanentemente a ella. (1990a. p. 251)

La supremacía constitucional, permite establecer que la Constitución es la norma suprema de Guatemala, ya que en ella están contenidos todos los derechos fundamentales y las garantías para la protección de estos, en virtud que, ninguna ley ordinaria o reglamentaria podrá contener disposiciones que tergiversen, limiten o restrinjan los preceptos constitucionales, de lo contrario serán nulas de pleno derecho.

2.1.1. Principio de supremacía constitucional

El principio constitucional garantiza la vigencia, estabilidad y el respeto a la Constitución.

Alberto Pereira define este principio como: “Principio que consiste en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de forma tal que logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado.”

En Guatemala la supremacía o superlegalidad recae sobre la Constitución política de la República de Guatemala quien se encuentra en la cúspide del ordenamiento jurídico, considerándola como ley suprema, que permite vincular a los gobernantes y gobernados para lograr una consolidación del Estado Constitucional y el Derecho.

Linares Quintana, en su obra Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional indica lo siguiente:

> Dentro del ordenamiento jurídico del Estado constitucional no todas las normas tienen la misma jerarquía, sino que por el contrario, existen diferentes grados en el orden jurídico; única manera posible de asegurar la necesaria armonía en un sistema normativo y evitar el caos y la anarquía. Sería una terrible confusión, si en un Estado existieran normas que tuviesen la misma jerarquía o valor, es por ello que surge así la imperiosa necesidad de la gradación jerárquica de las distintas especies de normas que impone el principio de supremacía de la Constitución. (Linares, Quintana, 1978a. p. 301)

El principio de supremacía constitucional en Guatemala es tan importante ya que consiste en realizar una relación de supra y subordinación, para que las normas dentro del ordenamiento jurídico, conozcan y se guíen en una línea jerárquica, así lograr

asegurar la supremacía de la ley fundamental del Estado como lo es la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Corte de Constitucional Guatemalteca, en la Gaceta No. 34. Expediente No. 205-94. Sentencia 03-11-94, indicó 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 ésta, 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 que dispone: "Serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza"; el 175, que establece que: "Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución" y las que "violen o tergiversen los mandatos constitucionales serán nulas ipso jure"; y el 204 que preceptúa: "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".

2.2. Antecedentes históricos

El constitucionalismo tuvo lugar a partir de la guerra mundial de los años 1914 a 1918, en virtud que el constitucionalismo social se propuso dar prevalencia a los derechos sociales y colectivos, pero sin quitar los derechos individuales, ya que estos siempre gozaran de protección del Estado.

El derecho constitucional es una ciencia fundamental de la cual se subordinan todas las ramas del derecho público y privado. Para Marcel Prélot, el Derecho Constitucional es la ciencia de las reglas jurídicas según las cuales se establece, ejerce y transmite el poder político.

El derecho constitucional además surgió de la costumbre, la historia, la jurisprudencia, la doctrina y el derecho comparado. Ya que estas se han organizado en el Estado a través de distintas épocas y lugares. La historia registra la evolución de las instituciones políticas, derivado de ello es que va trazando y surgiendo el derecho constitucional, por su relación entre la historia, la costumbre y el derecho.

Para Gerardo Prado, los antecedentes históricos del proceso constitucional surgieron en las fechas siguientes:

> Movimiento que surge en revoluciones liberales del siglo XVIII (Francia y Estados Unidos de América) como respuestas antagónicas al Antiguo Régimen, no existe una fórmula pura, ya que la doctrina no es determinante. Se dice, por ejemplo, que comenzó su desarrollo en la Edad Media, con las Cartas que se refieren a la existencia de burgos (pequeños poblados) y las mismas marcaron ciertos derechos y garantías del pueblo. A pesar de ello, también debe considerarse que las monarquías absolutas y hasta las tiranías orientales tenían una constitución, es decir, que estaban constituidas orgánicamente, por lo menos en cuanto a determinar la forma de designación del titular del poder, la capacidad requerida para desempeñarse como tal, el orden de sucesión, la delegación de facultades en otras autoridades y otras limitaciones impuestas a las atribuciones de los reyes absolutos, por medio de la ley o a veces por el derecho consuetudinario.

Además, es importante mencionar que en la edad media, las instituciones de Aragón y otras constituciones de tipo elemental, entre ellas las citadas Cartas Magnas, que contenían convenios entre el príncipe y sus vasallos. Es por ello que la más conocida de estas constituciones es la Carta Magna emitidas por el rey inglés Juan sin Tierra en 1215 por los barones, eclesiásticos y laicos, se le llama así únicamente a las Constituciones que son promulgadas en un país donde existe dinastía real. En esta Carta Magna de 1215 se establecieron por primera vez las garantías relativas a la libertad de la iglesia y la determinación del Consejo Común del Reino, es decir que todas las libertades para los hombres, privilegios y costumbres fueron reconocidas.

2.2.1. Evolución del principio de supremacía a través de la promulgación de las diversas Constituciones relacionadas a la Constitución Política de la República de Guatemala vigente

La Constitución Política de la República de Guatemala tiene una estrecha vinculación con la Constitución de Bayona, que fue promulgada en el año de 1808 por José Napoleón Bonaparte, dentro de la cual se instituyo el Estado con el ideal que el poder absoluto radicaba en el Rey. En la misma se reconocían algunos derechos individuales y el poder del pueblo, sin embargo, no se plasmó ningún medio de defensa o mecanismos que limitarán el poder del monarca.

Constitución Política de la Monarquía Española en 1812, dentro de esta se pretendió limitar el poder absoluto del Rey, asimismo, se reconoció la no delegación de la función pública y se estipulo que el Rey no podía ejercer funciones jurisdiccionales.

Constitución Política de la República Federal de Centroamérica del año 1824, este fue un gran avance, debido a que se reconoce que la soberanía proviene del pueblo, se adopta el sistema federal y se define su ámbito territorial. Asimismo, se organizó el Estado bajo el sistema de separación de poderes y se inició con la creación de las garantías individuales.

Constitución Política del Estado de Guatemala del año 1825, esta fue la primera Constitución de Guatemala como país, en ella se organizó el Estado a través de la separación de poderes y la existencia de un órgano moderador que hace funcionar la bicameralidad de esa época que hace referencia a dos grupos parlamentarios.

Reformas a la Constitución Federal de Centroamérica del año 1839, dentro de estas reformas se estableció una normativa que marcaba las condiciones del ciudadano tomando en consideración los principios de igualdad y justicia.

En el año de 1851 se emitió el Acta Constitutiva de la República de Guatemala, la cual organizó el Estado en cuatro cuerpos principales, como lo fueron: la Presidencia, Consejo de Estado, la Cámara de Representante y el Orden Judicial.

Ley Constitutiva de la República de Guatemala del año 1879, en ella se marcan por primera vez la disposición que la enseñanza primaria sería laica, gratuita y obligatoria; además, se reconoció la libertad religiosa y se estableció un régimen de excepción para la suspensión de garantías en casos especiales.

En el año 1921 la Constitución Política de la República de Guatemala, constitucionaliza los monopolios estatales y se mencionó por primera vez instituciones como el Ministerio Público y la Contraloría de Cuentas.

Con la revolución del año 1944, se emitió una nueva Constitución de la República de Guatemala en el año 1945, dentro de la cual se establece por primera vez el principio de supremacía constitucional, la nulidad de pleno derecho sobre lo que contrarié la propia Constitución. Asimismo, se realizó una ampliación al contenido de los derechos individuales, económicos, sociales y culturales; además, se modernizó el aparato político y se fortaleció la democracia, mediante el reconocimiento del funcionamiento de los partidos políticos.

Después del año 1945 la Constitución ha tenido diversos cambios, manteniendo la supremacía constitucional que surgió desde 1945, concluyendo que a través de los años ha sido necesaria y ha normado la importancia de la misma. Derivado de la secuencia mencionada de las diversas constituciones se concluye que la Constitución del año 1985 que es la que se encuentra vigente actualmente, logro la consolidación como norma jurídica perfecta y piedra angular de la construcción de un Estado Constitucional de Derecho.

2.2.2. La supremacía constitucional y su relación con las diversas ramas del Derecho

El Derecho Constitucional según diversos autores concluyen que es una rama del Derecho Político que está compuesto de leyes fundamentales de un Estado por medio de estas se establece la forma de Gobierno, derechos y deberes de los ciudadanos y la organización de los poderes políticos.

En el Diccionario Jurídico Enciclopédico se define la relación del derecho de los tributos junto con los principios constitucionales, determinando de esta forma la importancia de la relación de las diferentes ramas del derecho con la creación y ejecución

de la supremacía constitucional, como se determina a continuación según el texto del Doctor Bielsa:

> El doctor Bielsa, sin embargo, considera que el régimen jurídico de los tributos, o derecho fiscal, constituye por sí mismo una rama autónoma del derecho público, por sentarse en principios constitucionales propios, diferentes de los de otras ramas. Esta parte del derecho financiero ha alcanzo un considerable desarrollo en la legislación y en la doctrina. (2005a. p. 552)

El derecho constitucional surge del derecho público, en virtud que el derecho constitucional, es el que organiza los poderes, atribuciones y deberes del Estado, es decir la relación del poder que otorga el Estado a sus gobernantes.

La supremacía constitucional nace del derecho constitucional, es decir de la norma fundamental que en Guatemala es la Constitución Política de la República de Guatemala, la que establece la diferencia entre los poderes constituyentes y los poderes constituidos, haciendo la distinción en que a través de la Constitución se expresa la voluntad del poder constituyente y a través de ella se someten los poderes constituidos, en virtud que esta limita las facultades de los gobernantes de nuestro país, y en la misma Constitución se establecen las garantías de los derechos y libertades de los gobernados es decir los ciudadanos guatemaltecos.

Al desarrollar la supremacía constitucional surgen diversos principios constitucionales que son normas alcanzadas a través de un procesos de generalización y de decantación de las leyes del derecho constitucional, así también, estas pueden derivar del derecho natural y la misión de un juzgador al formular principios de validez intrínseca.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

Después de analizar todo lo descrito por los diferentes autores se concluye en que el principio de supremacía constitucional es aquella norma superior por medio de la cual se rigen todas las acciones de los órganos del Estado y la actividad realicen.

Para Quisbert, los principios constitucionales derivan del Derecho Constitucional y los define como:

> Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado. (Quisbert, 2006, p.28)

En relación a lo citado por Quisbert, se relaciona una valoración de justicia de una sociedad, por la cual velara la supremacía constitucional, evitando que diversas normas jurídicas ordinarias, quieran contradecir lo expuesto en la Norma Constitucional.

2.3. Efectos de la Supremacía Constitucional

Cuando en un ordenamiento jurídico se reconoce a la constitución el valor de auténtica fuente del Derecho se producen una serie de consecuencias que alteran sustancialmente todo el sistema de normas. Por lo pronto se establecen diversas garantías jurídicas de la supremacía constitucional. Además se producen otros efectos o consecuencias que derivan directamente del principio de aplicación de la Constitución por los jueces.

Uno de los efectos más importantes de la supremacía constitucional podemos mencionar a los principios constitucionales que permiten garantizar la estabilidad, vigencia y respeto a la Constitución. Ya que estos determinan y dan valor de justicia a la sociedad que los está aplicando, a la vez plasman y permiten constituir instituciones del

Derecho que con el paso del tiempo tendrá el contenido de las diversas normas jurídicas que posee un determinado Estado.

Otros de los efectos que produce es que los ciudadanos tienen reconocimiento de sus derechos y libertades fundamentales que rige la constitución, permitiendo así que al momento que estos quieran ser violados se podrá normar como inconstitucional la esencia de lo que se desee realizar.

2.4. Normas jurídicas que establecen el principio de supremacía constitucional

La supremacía constitucional se manifiesta en las siguientes normas jurídicas de Guatemala, las cuales establecen claramente y otorgan el derecho constitucional a través de ellas.

2.4.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución es la norma suprema para el Estado de Guatemala, resaltando la supremacía en los siguientes artículos:

- **Artículo 44 Derechos Inherentes a la persona humana**, de la Constitucional Política de la República de Guatemala, que indica que serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

- **Artículo 149 De las relaciones internacionales**, Guatemala normará sus relaciones con otros Estados, de conformidad con los principios, reglas y prácticas internacionales, con el propósito de contribuir al mantenimiento de la paz y la libertad, al respeto y defensa de los derechos humanos, al fortalecimiento de los procesos democráticos e instituciones internacionales que garanticen el beneficio mutuo y equitativo entre los Estados.

- **Artículo 175. Jerarquía constitucional,** ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

Las leyes calificadas como constitucionales requieren para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.

- **Artículo 204. Condiciones esenciales de la administración de justicia.**

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.

2.4.2. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente

La Constitución Política De La Republica de Guatemala establece en un artículo especifico una definición de amparo; ***Artículo 265.- Procedencia del amparo.*** Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

Derivado de lo anterior la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en el artículo 3 establece: Supremacía de la Constitución. La Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado. No obstante, en materia de

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala prevalece sobre el derecho interno.

El Autor Ernesto Rey Cantor, expresa que la acción de inconstitucionalidad “Es un derecho constitucional fundamental que legítima a cualquier ciudadano para demandar ante la Corte Constitucional, actos con fuerza de ley, con el objeto de que éstos se declaren inconstitucionales, a fin de restablecer la supremacía constitucional” (2016a. p. 45).

2.4.3. Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República

Como se conoce los preceptos fundamentales de esta ley son normas generales de aplicación de ordenamiento jurídico, por lo que establece en su Artículo 9 Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa lo siguiente: Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos. Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

2.4.4. Ley de Idiomas Nacionales, Decreto 19-2003 del Congreso de la República

Es ley es otra de las Normas Jurídicas que establecen la supremacía constitucional, derivado que en su artículo 6 Interpretación y aplicación establece: la interpretación y aplicación de esta Ley debe realizarse en armonía con:

1. La Constitución Política de la República;
2. Los tratados o convenios internacionales ratificados por Guatemala;
3. Las demás leyes que integran el sistema jurídico guatemalteco.

Derivado de las normas y artículos citados anteriormente se concluye que en Guatemala, la Constitución Política de la República es la ley suprema dentro del sistema legal de un régimen de derecho y que por lo mismo ninguna otra disposición puede contradecirla,

Es importante mencionar la conclusión de Héctor Gros Espiell quien indica:

“Que los tratados sobre derechos humanos en Guatemala continúan situándose bajo la Constitución, pero tienen preeminencia sobre la ley ordinaria y el resto del derecho interno” (1991a. p. 15).

2.5. Sistema Tributario

El sistema tributario según diversos autores especializados en el Derecho tributario se puede definir en un sentido estricto y en sentido amplio.

El sistema tributario es un conjunto de normas jurídicas que se encuentra enfocado en todo lo relaciona a las normas tributarias, con el objetivo de centralizar su estudio y análisis en la recolección de impuestos.

Para Rafael Calvo el sistema tributario es “Un conjunto de principio y normas jurídicas cuyo establecimiento y gestión se atribuye al poder (tributario) del Estado y se aplica en un territorio concreto” (2013a., p.393).

En un sentido amplio Rubens Gomes lo define como: “El sistema tributario de cualquier país debe, sobre todo, corresponder a sus condiciones económicas y sociales, y ser adaptado a sus instituciones políticas y su régimen jurídico general” (1975a. p. 188).

Para el doctor Marco Aurelio Alveño Ovando, el sistema tributario está contenido en el artículo 239 **Principio de legalidad** de la Constitución Política que establece: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos

ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, 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.

Para que exista un adecuado sistema tributario, en Guatemala se dio la creación del Código Tributario Decreto 6-91, según lo estipulado dentro de los dos últimos considerandos establece lo siguiente:

> Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.

Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

El sistema tributario guatemalteco busca a través del código tributario normar las relaciones jurídicas que surgen derivado de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

Otro aspecto a tener presenta al momento de estudiar el sistema tributario guatemalteco es recordar la importancia de la norma jurídica ya que esta regirá y velará para que toda norma ordinaria cumpla con los principios jurídicos constitucionales de las cuales se derivan las mismas, esto con el objetivo de evitar que cuando se promulgue una ley se presenten impugnaciones constitucionales en el Tribunal Constitucional, que eviten el cumplimiento de la obligación tributaria por lagunas de ley que puedan existir o que no se haya respetado lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para comprender mejor la importancia de conocer la norma jurídica al momento de elaborar una ley, es necesario comprender y recordar lo que expone Manuel Atienza:

Una serie de interacciones que tiene lugar entre los editores o autores de normas; los destinatarios o las personas a quienes la ley está dirigida; el sistema jurídico o el conjunto normativo del que forma parte la nueva ley; los fines, objetivos o metas

que se persiguen con la elaboración de leyes y los valores que justifican dichos fines. (1991a. p. 19)

Es importante señalar que el mismo código tributario señala el orden jurídico tributario respecto a la jerarquía legal, recordando que en la cúspide de la pirámide se encuentran las disposiciones constitucionales, seguidas de las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y por último se encuentran los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Para lograr la eficacia de un sistema tributario, se deben aplicar los siguientes principios en el área legislativa como lo son:

a. Claridad: al momento de crear una norma jurídica se debe considera que la misma sea de fácil comprensión para todos los contribuyentes a los que va afectar la misma, esto con el objetivo de evitar lagunas o confusiones que puedan crear dudas entre los que se verán afectados por los impuestos creados;

b. Sencillez: para el doctor Alveño, la norma jurídica debe ser concreta, sobria, es decir que no se debe utilizar un lenguaje exagerado, ya que se debe evitar adornar y ser precisos, ya que se está hablando de prescripciones jurídicas. Considerando que lo primordial es establecer y transmitir derechos y obligaciones a los contribuyentes que se verán afectados;

c. Coherencia: es necesario que al momento de crear una norma que se cree en el sistema tributario se elabore de forma concisa evitando contradicciones con otras normas o ambigüedades, esto porque así se evitará crear leyes que lleven a una doble o múltiple tributación que en un futuro puedan provocar acciones inconstitucionales o desgaste tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo;

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

d. Precisión: dentro del área jurídica es importante que los legisladores conozcan los principios del Derecho Tributario y así mismo tengan un léxico adecuado al derecho, ya que de esta forma plasmarán normas concretas, precisas y coherentes;

e. Estabilidad: para definir este principio mencionaremos a Carol Quirós quien dice lo siguiente:

> Esta característica trae a colación dos de los principios del derecho que adquieren extremada relevancia en el campo tributario: la seguridad o la certeza jurídica. Los preceptos tributarios eficaces deben de gozar de perdurabilidad en el tiempo, de tal manera que los sujetos que intervienen en las relaciones jurídico tributarias puedan estar confiados con relación a los preceptos vigentes y derogados, así como de la posición jurídica que ostentan frente al ordenamiento en cuanto al ejercicio de sus derechos y obligaciones; además no es un secreto que uno de los criterios tomados en cuenta con frecuencia para la elaboración de la denominada planificación fiscal, instrumento cada vez más utilizado por quienes desean invertir en un lugar determinado, es el grado de certeza y seguridad que prestan las normas tributarias de un país, en cuanto a que éstas gocen de cierta estabilidad. (Quirós Carol, 2009a. p.70)

En relación a lo que menciona la jurista Carol Quirós confirmamos la importancia de las características o principios que deben formar parte del sistema tributario, en virtud que la estabilidad es la parte fundamental del sistema jurídico ya que proporciona la seguridad jurídica a los contribuyentes y al Estado.

En Guatemala a partir del año 2006 la política tributaria permitió la recaudación de los recursos necesarios para que el Estado cumpliera con sus tareas. Se propuso

organizar al sistema tributario como justo, equitativo y globalmente progresivo, universal y obligatorio, de esta forma estimular el ahorro y la inversión. Para ello la recaudación debía ser eficaz y transparente con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública, y eliminar la evasión y la defraudación fiscal.

Es por ello que el gobierno se comprometió a tomar medidas que contribuyeran a alcanzar esos propósitos como el de reformar el Código Tributario para establecer mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación fiscal; promover otras reformas en la legislación tributaria para eliminar las disposiciones que facilitaran la evasión fiscal, evaluar y regular las exenciones tributarias. Así también se comprometió a tomar medidas para el fortalecimiento de la administración tributaria, como el establecimiento de mecanismos de fiscalización y recaudación, simplificar la administración fiscal, crear un programa de grandes contribuyentes, poner en funcionamiento estructuras administrativas para la aplicación de las leyes tributarias y fortalecer a los municipios en la recaudación de ingresos.

2.6. Principios del sistema tributario

En el año de 1776, Adam Smith, exponía que el sistema tributario debía cumplir con reglas impositivas como lo son la economía, certeza, comodidad y justicia. Sin embargo, para Fritz Neumark el sistema tributario tiene más sustento en los principios constitucionales.

2.6.1. Principio de suficiencia impositiva

Este principio se fundamenta en que la recaudación que se obtenga debe ser suficiente para cubrir los gastos proyectos del presupuesto público, en virtud que, de no

cumplirse con este principio, el Estado recurre a los préstamos internos y externos, elevando la deuda pública del país.

2.6.2. Principio de eficacia económica

Principio que se concentra en evitar, que los agentes económicos no sean perjudicados con los impuestos, para evitar que las inversiones de las grandes empresas no disminuyan en su desarrollo.

Para el jurista Javier Pendiello, este principio también puede recibir el nombre de Principio de Neutralidad, ya que trata de evitar cualquier interferencia que no permita la libre competencia.

El economista Adam Smith en sus ponencias hizo referencia a este principio indicado que: “Uno de los requisitos del sistema impositivo consiste en que la recaudación no debe ser costosa y además que no desincentive la actividad económica” (1970a. p. 350).

2.6.3. Principio de equidad distributiva

Como el nombre lo indica este principio norma el sistema tributario de acuerdo a la capacidad de los contribuyentes y visualiza la forma de distribuir la imposición de los tributos de forma equitativa y objetiva, evaluando todos los aspectos involucrados en las actividades comerciales y de servicios que presta un determinado contribuyente.

EL Tribunal Constitucional se pronunció en la Gaceta 93, de expediente 1824-2009, de fecha de sentencia 17 de julio de 2009, en el cual expreso lo siguiente:

> …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 las que haya incurrido para la preservación de la fuente de

ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen está determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción. (2009a.)

2.6.4. Principio del menor costo económico

El principal objetivo de este principio es disminuir el costo de captación impositiva de los tributos, por lo que se pretende hacer más sencillo los trámites, evitando los temas burocráticos. Considerando que los costos económicos deben ser equilibrados, evitando los excesos de gastos administrativos.

Dentro del sistema tributario guatemalteco se han observado dos formas de captar los costos de forma impositiva, estos pueden ser directos e indirectos, diferenciándose en que los directos el costo recae sobre el sujeto activo de la relación tributaria, mientras que, el indirecto los costos están bajo la responsabilidad del sujeto pasivo, es decir el contribuyente.

2.6.5. Principio de flexibilidad

La jurista Carol Quirós, menciona lo siguiente respecto a este principio:

Este principio al hacer relación a que el sistema debe ser flexible, no se refiere a que el mismo sea débil, sino que debe estar preparado para adaptarse a las variaciones coyunturales del ciclo económico, con el fin de que el Sector Público pueda llevar a cabo su función estabilizadora, no sólo a través del gasto público, sino también a través del sistema fiscal. (Quirós, Carol, 2009a. p.53)

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

Este principio es muy relacionado con el impuesto sobre la renta, en virtud que cuando las personas individuales o jurídicas tiene abundancia de ganancias se pagará al nivel de ingresos de cada una de las personas sobre las que recae el impuesto.

2.6.6. Principio de perceptibilidad impositiva

Este pretende que el contribuyente conozca y por si solo pueda determinar la carga impositiva que aplica en la actividad que realiza.

Para Javier Suárez, este principio es:

> En una sociedad democrática uno de los más importantes aspectos de un sistema fiscal es que las autoridades rindan cuentas al electorado en general. Esto puede darse solo si el sistema fiscal se establece de tal manera que el ciudadano medio comprenda con facilidad cuál es la naturaleza de la obligación del contribuyente. Las cargas fiscales disfrazadas por el movimiento inflacionario de los precios o por complejidades en el diseño o la administración del impuesto o por falta de certidumbre en su aplicación no pueden cumplir con este principio que implica claridad. (1984a. p. 115)

Con la anterior cita se puede determinar la importancia de este principio en virtud que el contribuyente podrá conocer las cargas fiscales por las cuales se ve afectado dependiendo la naturaleza de la obligación que recaerá sobre determina actividad que realiza.

2.7. Interpretación de las leyes tributarias

La real academia española expresa que: interpretar significa, indagar o explicar el sentido de una cosa, principalmente buscar la claridad en textos que carecen de la misma.

Héctor Villegas, en el desarrollo del curso de finanzas en la Facultad de las Ciencias Económicas, expuso que interpretar una ley es describir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y que caso es aplicable.

El sistema guatemalteco tributario eventualmente posee lagunas en las leyes ordinarias de tributarias, es por ello que existen diversas interpretaciones de las mismas, algunas que favorecen al contribuyente y otras al fisco como lo son las siguientes:

2.7.1. Principio in dubio profisco

La doctora Gladys Monterroso define este principio como:

> Este principio establece que en caso de duda la Ley favorece al fisco, principio que puede llevar al abuso del Estado contra el contribuyente que como Sujeto Pasivo de la Relación Jurídico Tributaria se encuentra en desventaja, ya que es el mismo Estado quien crea las leyes; condiciona su aplicación, y obliga al cumplimiento de estas.

2.7.2. Principio in dubio contra fisco o In dubio procontribuyente

Este principio busca en favorecer al contribuyente, en virtud que, si hubiese vacíos de ley tributaria el Derecho Constitucional siempre estará en pro del contribuyente. Sin embargo, en Guatemala, en caso de utilizar uno de los principios in dubio siempre se utilizará el pro contribuyente, derivado que siempre se aplicará justicia tributaria a favor del contribuyente por los principios tributarios que se encuentran establecidos.

2.7.3. Interpretación estricta o literal

Este método de interpretación literal no es más que la aplicación de la ley en los casos exclusivamente previstos por la misma, el método de interpretación estricta se aplica únicamente cuando la norma es clara y no así cuando tiene distintos significados.

2.7.4. Interpretación restrictiva

Este método es utilizado para restringir el alcance del significado de la palabra empleada en la norma jurídica tributaria.

2.7.5. Interpretación extensiva

En el libro Derecho Tributario y Legislación Fiscal, de los licenciados José Alejandro Arévalo Sandoval y Ottoniel López Cruz, definen la interpretación extensiva como: “aquella que atribuye a la norma interpretada, un alcance más amplio del que resulta de su significado en la palabra empleada, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma”.

2.7.6. Interpretación económica

Esta interpretación proviene de la doctrina alemana y suiza, en virtud que, trata de esclarecer el sentido institucional tomando en consideración la naturaleza económica de la norma que se esté analizando. Ya que, para esta interpretación, la sustentación de los tributos es la riqueza de los ciudadanos.

2.7.7. Interpretación de la norma según el Código Tributario Guatemalteco

Dentro del contenido de nuestro Código Tributario, se define la interpretación aplicable dentro de la legislación, a través del siguiente artículo:

Artículo 4. Principios Aplicables a Interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial (Decreto 6-91).

2.7.8. Interpretación de acuerdo al principio constitucional

Trata de la interpretación de los hechos concretos, que se describen en la Constitución y toma en consideración los principios fundamentales que inspiran a la Carta Magna como se le llama en los gobiernos de la dinastía.

2.7.9. Interpretación de acuerdo al Código Tributario

Esta no es más que la interpretación que atiende a los postulados filosóficos y jurídicos, estipulados en el Código Tributario de Guatemala.

2.7.10. Interpretación de acuerdo a las leyes tributarias específicas

Dicha interpretación se enfoca en la manera de entender a qué grupo o sector va dirigida la ley, siendo estos aspectos forma, modo, plazo o monto en que debe tributarse, es decir todos aquellos aspectos específicos de la ley tributaria.

2.7.11. Interpretación según la Ley del Organismo Judicial

En los artículos 10 y 11 d esta Ley, se muestran distintas formas de interpretar una ley, detallándolas a continuación:

2.7.11.1. Método gramatical

Este método estudia el origen etimológico, gramatical o bien sinonimia con el fin de interpretar y aclarar el alcance de las palabras empleadas en la Ley.

2.7.11.2. Método sistemático o integral

Se pone en práctica este método cuando una norma específica posee contradicciones en su contenido o bien se encuentra con leyes contradictorias, pasajes oscuros, o no es capaz de explicar el pensamiento del legislador y se tiene que acudir al conjunto de leyes o sistemas jurídicos que sean capaces de ilustrar el contenido de cada una de las partes.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

2.7.11.3. Método del espíritu de la ley

En el texto Derecho Tributario y Legislación Fiscal se cita al doctor Mario Aguirre Godoy quien expone, en relación con el método del espíritu de la ley:

> Ahora se atiende a los elementos necesarios, para la interpretación no puede dejar de prescindirse de las circunstancias de que la norma traduce una declaración de voluntad que como tal tiene una intensión y esta expresada por los signos exteriores que permiten apreciarla. (2012a. p. 105)

2.7.11.4. Método histórico

Este método es el desempeño que el intérprete, debe de dar al pensamiento del legislador y ponerse en el lugar, circunstancia o momento de la sanción de la ley.

2.7.11.5. Método analógico

El método analógico se emplea cuando se compara un hecho anterior con el caso u objeto de interpretación, para obtener conclusiones que pretendan esclarecer lo estipulado en las leyes ordinarias que es objeto de análisis.

2.8. Relación Jurídico Tributario

Es la relación entre el deber-ser derivado que realiza la síntesis deóntica, vinculando dos o más sujetos, es decir uno en la condición de sujeto activo, acreedor, pretendiente, titular del derecho subjetivo de exigir y el otro sujeto pasivo, deudor, puesto en la contingencia de cumplir una específica prestación; mientras que otros autores guatemaltecos la definen como la relación fundamental del Derecho Tributario, la cual consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el Derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto.

La relación jurídica tributaria surge al momento que el sujeto pasivo y activo interactúan al momento de nacer una obligación tributaria por determina actividad tributaria; si analizamos el impuesto al valor agregado la relación jurídico tributario surge al momento de ser una persona jurídica e individual que se dedica a la compra y venta de un producto determinado.

La relación jurídica antes de ser jurídica es relación, ya que permanece enteramente subordinada a las directrices de la lógica, más precisamente, de la lógica de los predicados poliádicos o lógica de las relaciones. Sin embargo, es importante mencionar que la relación jurídica se instaura en virtud de un enunciado fáctico, puesto por el consecuente de una norma individual y concreta.

Los sujetos de la relación jurídica tributaria son el sujeto pasivo que es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria y en el derecho brasileño, puede ser una persona jurídica, pública o privada, si bien no vemos inconveniente técnico en que sea una persona física. Sin embargo, en Guatemala el sujeto activo es el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La relación jurídica tributaria son enunciados fácticos que permiten el nacimiento de los derechos y deberes subjetivos, en el contexto de la relación jurídica también se manifiesta por un hecho, instaurándose mediante la formación de un enunciado lingüístico, protocolar y denotativo. La solución es interactiva, cuando un enunciado jurídico-prescriptivo solamente podrá ser alterado o extinguido en virtud de otro enunciado jurídico-prescriptivo de la misma o de superior jerarquía.

Las relaciones jurídicas integradas por sujetos pasivos ajenos al hecho tributario presentan la naturaleza de sanciones administrativas. Algunos autores invocan la

extinción de la obligación tributaria, cuando el responsable paga la deuda. Respecto a la responsabilidad tributaria y sustitución, la doctrina señala al contribuyente como sujeto pasivo directo y dos modalidades, la sustitución y la transferencia, como figuras de sujeción indirecta, subdividiéndose esta última en solidaridad, sucesión y responsabilidad.

Por ejemplo, si una persona en Guatemala es contribuyente del impuesto al valor agregado y se dedica a la compra y venta de ropa para dama, este contribuyente al momento de vender la prenda transfiere la responsabilidad del pago del impuesto al consumidor final. El elemento cuantitativo de las obligaciones tributarias en Guatemala varía de acuerdo al impuesto que genera la relación jurídico tributaria, es decir el elemento cuantitativo puede variar según el impuesto si hablamos del Impuesto al Valor Agregado el elemento cuantitativo será el 12% de cada hecho generador del mismo; sin embargo, si se estudia el impuesto sobre la renta el elemento cuantitativo puede variar según cada uno de los regímenes.

Es muy importante resaltar la diferencia entre caducidad y prescripción, en donde la primera se da por falta de determinación del impuesto en cinco años y la segunda surge como la pérdida del derecho de acción, por su falta de ejercicio durante cierto lapso de tiempo, en el derecho tributario el plazo para el ingreso de la acción de cobranza es de cinco años, contados a partir del momento en que la norma individual y concreta constituyó el hecho y constituyó también la relación jurídico tributaria. Derivado de lo anterior se puede destacar que en Guatemala no se aplica la caducidad.

2.9. Relación del principio de supremacía con el sistema tributario

La relación del principio de supremacía con el sistema tributario es fundamental en virtud que este principio marca y resalta que se debe respetar la norma constitucional, en Guatemala la Constitución Política de la República establece la forma en que se instaurara el sistema tributario, derivado que en ella se indica que únicamente el Congreso de la República está facultado para crear normas jurídico-tributarias, esto permite que ninguna otra entidad, persona individual o jurídica puede imponer impuestos a la sociedad guatemalteca, ya que el Congreso es quien en teoría conócelas necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, determina las bases de recaudación.

Es importante mencionar que la misma Corte de Constitucional, reconoce que el principio de supremacía constitucional a través del artículo 239 de la Constitución Política de la República es la base fundamental del sistema tributario guatemalteco, derivado que la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada a los diversos niveles del Gobierno de Guatemala, ya que son quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y a la vez permite verificar el cumplimiento de la obligación tributaria.

José Ferrero indica lo siguiente referente al sistema tributario: Un sistema tributario sencillo y fácil de comprender ha de venir apoyado con un sistema de normas precisas, claras, sencillas, coherentes y en la medida de lo posible estables (2004a. p. 16).

Podemos concluir que el sistema jurídico es fundamental dentro de cualquier Estado, porque este permite establecer, comprender y conocer las necesidades del país y las necesidades de la población, y tomando en consideración ambos aspectos definir

con claridad, precisión, estabilidad y coherencia las obligaciones tributarias que serán creadas para su aplicación, considerando que se debe regir por determinados principios de naturaleza económica como jurídica; así también, se debe considerar una buena técnica legislativa ya que es necesaria si se quiere instaurar un sistema claro, concreto y eficaz. Además, es importante resaltar que las normas que integran el sistema jurídico deben guardar un orden, coherencia y sobre todo respetar la jerarquía normativa del Estado.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

CAPÍTULO III

Análisis comparativo del acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta en pagos extemporáneos

3.1. Aspectos generales del Impuesto de Solidaridad

Este impuesto fue creado en el año 2008, en el gobierno del expresidente Álvaro Colom, ya que el organismo ejecutivo fue quien fundamento la creación de dicho impuesto, con la finalidad de que fuera un propulsor para obtener una mejor recaudación del Impuesto Sobre la Renta de aquellas empresas que realicen actividades mercantiles y agropecuarias, ya que el Estado carece de una fiscalización eficiente que pueda controlar la declaración y pago de dichos sectores comerciales.

El dos de septiembre del año 2008 como se mencionó anteriormente el Ministerio de Finanzas Públicas traslada la propuesta de ley al Presidente de la República, a esta propuesta se le adjunto un dictamen favorable de fecha cuatro de agosto del mismo año mediante el cual la Superintendencia de Administración Tributaria daba su voto y aprobación de dicha propuesta de ley.

El Congreso de la República recibe el proyecto de ley el 12 de septiembre del año 2008, para que el mismo fuera discutido y aprobado por los legisladores, argumentando que:

> La Constitución Política de la República de Guatemala invoca la solidaridad en varios de sus preceptos. Como por ejemplo el artículo número uno que establece que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común, asimismo, en

el artículo 4 convoca a todos los seres humanos a guardar conducta fraternal entre sí. Además, es importante mencionar que la misma Constitución establece el régimen económico y social de la República de Guatemala en el principio de justicia social y encomienda al Estado que exista una distribución equitativa de los ingresos nacionales en el artículo 118. A la vez, en el artículo 135, indica que todo guatemalteco debe contribuir a los gastos públicos para cumplir los mandatos constitucionales.

Después de analizar y aprobar dicha propuesta de ley la misma fue publicada en el Diario Oficial de Centro América el 22 de diciembre del año 2008, a través del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, a la cual le denominaron Impuesto de Solidaridad.

Es importante mencionar que uno de los factores determinantes para que se diera la creación de dicha ley según el Gobierno de la República fue la Crisis Mundial Financiera que se vivió en el año 2009, ya que esta Ley se promulgo en sustitución a la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Y este fue el mecanismo que nuestros gobernantes encontraron para mantener y fortalecer la recaudación tributaria, en virtud que el Estado debe poseer los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada del país.

Agregado a lo anterior es transcendental mencionar que el segundo considerando de la Ley del Impuesto de Solidaridad deja claro que el decreto estaría vigente en tato se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, a la fecha la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha sido modificada y modernizada en el Decreto

10-2012, y a la fecha los gobernantes no se han pronunciado para dejar sin efecto el Decreto Número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

En virtud que la Ley del Impuesto de Solidaridad sustituye la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de los Acuerdos de Paz, con el propósito de crear y cumplir con las obligaciones que la Constitución Política de la República de Guatemala impone al Estado en materia de inversión social, era algo que se veía venir para buscar los mecanismos de mejora, fortalecimiento y mantener la recaudación de tributos, con el entendido de que este impuesto fuese el pilar de los recursos de financiamiento del programa de inversión social, que tanto demanda y necesita la población más vulnerable.

Para entender a fondo el impuesto de solidaridad es importante definir los siguientes conceptos debido a que durante el desarrollo del tema se mencionaran; de manera frecuente:

a. **Activo neto:** El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto;

b. **Créditos fiscales pendientes de reintegro:** Los montos que, conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución y que estén registrados en el

balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto;

c. **Ingresos brutos:** El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado;

d. **Margen bruto:** La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas, estos últimos no se incluyen debido a que estos son gastos de operación.

3.1.1. Objeto y campo de aplicación

El objeto de la Ley del Impuesto de Solidaridad se encuentra establecido en el artículo número uno (1) el cual indica que el mismo recaerá sobre las:

- Personas Individuales
- Personas Jurídicas
- Fideicomisos
- Contratos de participación
- Las sociedades irregulares

- Las sociedades de hecho
- El encargo de confianza
- Las sucursales, Agencias o establecimientos permanentes o temporales de las personas extranjeras que operan en el país
- Las copropiedades
- Las comunidades de bienes
- Los patrimonios hereditarios indivisos y de otra forma de organización empresarial.

El hecho generador es constituido por tres aspectos, que para poder estar obligados al pago del impuesto de solidaridad deberán cumplirlos:

1. Que dispongan de patrimonio propio;
2. Realicen actividades mercantiles o bien realicen actividades agropecuarias, y sus operaciones sean realizadas en el territorio nacional;
3. Obtener un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos.

Con uno de estos requisitos que no cumpla el contribuyente, este mismo queda exento de la obligación del pago del impuesto de solidaridad.

Además, en el artículo número tres está constituido el hecho generados de la Ley el que menciona que constituye hecho generador del impuesto todas las actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de la misma Ley.

La Ley del Impuesto de Solidaridad en su artículo número cuatro es muy específica y clara al momento de determinar las exenciones o bien, quienes son las

entidades que no estarán obligadas al pago este impuesto. Las cuales se describen a continuación:

a. Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos;

b. Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país;

c. Los sujetos pasivos de este impuesto que inicien actividades empresariales durante los primeros cuatro trimestres de operación;

d. Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65-89, ambas del Congreso de la República y sus reformas, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención;

e. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención;

f. Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, y sus reformas;

g. Los contribuyentes que, a partir de la vigencia del Impuesto de Solidaridad que establece esta Ley, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes al segundo año en que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular, adjuntando sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará, a más tardar, el treinta y uno (31) de marzo del año calendario respectivo. La Administración Tributaria podrá efectuar las auditorías que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.

El período impositivo del impuesto de solidaridad es trimestral y se computará por trimestres calendario; para mayor ilustración de los periodos de comprensión de los pagos del impuesto de solidaridad, se detalla lo siguiente: el primer trimestre será de enero a marzo, el segundo trimestre de abril a junio, el tercer trimestre de julio a septiembre y el cuarto trimestre de octubre a diciembre.

La base imponible la describe el artículo número siete de la Ley del Impuesto de Solidaridad y la constituirá la que sea mayor entre:

- La cuarta parte del monto del activo neto o
- La cuarta parte de los ingresos brutos.

Teniendo una excepción la cual seria y se aplicaría cuando los activos netos del contribuyente sean más de cuatro veces sus ingresos brutos, en este caso se aplicará como base para el cálculo del impuesto de solidaridad los ingresos brutos. Dicho en otras palabras en este caso la base impositiva seria la menor (ingresos brutos), si y solo si los activos netos superan en cuatro veces a los ingresos brutos.

Recordando de manera puntual que el tipo impositivo del impuesto de solidaridad será del uno por ciento (1%) en cuales quiera que sea su base impositivo.

En cuanto a lo descrito anteriormente, el artículo 9 indica que:

> Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre.
>
> En los casos de períodos menores a un trimestre el impuesto se determina en proporción al número de días del trimestre que hayan transcurrido. (Ley del Impuesto de Solidaridad)

La Ley en su artículo 10, establece el tiempo en que debe pagarse el impuesto siendo este dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Superintendencia de Administración Tributario ponga a disposición de los contribuyentes.

3.1.2. Acreditación

La Ley del Impuesto de Solidaridad como se ha mencionado anteriormente se creó con el objetivo de mejorar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta. Desde entonces, el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto sobre la Renta pueden acreditarse

entre sí, para lo cual la Ley del Impuesto de Solidaridad en el artículo número once indica que los contribuyentes podrán optar por una de las siguientes formas de acreditamiento:

a. El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. En otras palabras, el impuesto de solidaridad se calculará por medio de los estados financieros del año anterior, para pagarlo en el año corriente y acreditarlo contra el impuesto sobre la renta en los siguientes tres años calendarios inmediatos;

b. Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. En esta segunda forma de acreditamiento los papeles serian a la inversa, le impuesto sobre la renta se acreditará al impuesto de solidaridad teniendo siempre de base los estados financieros del año anterior para calcular el impuesto de solidaridad a pagar en los trimestres del año corriente, con la diferencia que en esta forma de acreditamiento el impuesto sobre la renta se restara del impuesto de solidaridad, y no habría que esperar hasta los próximos tres años siguientes como en la acreditación anterior.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del

Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo.

3.2. Aspectos generales del Impuesto Sobre la Renta

El impuesto sobre la renta actualmente lo regula la Ley de Actualización Tributaria en el Libro Uno (I), este mismo fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala en el Decreto Número 10-2012, remplazando a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto Número 26-92. De acuerdo a que se hacía necesario adecuar y sistematizar las normas tributarias con el propósito de que estas mismas puedan ser aplicadas de una manera más simplificada y de la misma forma estas normas fuesen entendidas y tuviesen un mejor conocimiento los contribuyentes, con la finalidad que la Administración Tributaria sea más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos establecidos en dicha ley.

Comenzaremos definiendo la importancia y objeto de este impuesto, ya que según el artículo uno de la Ley de Actualización Tributaria Libro Uno Impuesto Sobre la Renta, este se creó con el objeto de recaudar un impuesto que afectará toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Por otra parte, el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas.

Teniendo en cuenta que el artículo dos de la ley establece y desglosa las rentas que serán gravadas por el impuesto sobre la renta se describen a continuación:

1. La rentas de las actividades lucrativas: dentro de esta clasificación se encuentran las siguientes:

a. La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala;

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

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

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

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

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

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

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

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia;

i. Los subsidios pagados por parte de entes públicos o privados a favor de contribuyentes residentes;

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

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

2. Las rentas del trabajo: es conveniente resaltar que las rentas que pertenecen a este apartado son:

a. El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala;

b. Las pensiones, jubilaciones y montepíos, por razón de un empleo realizado dentro del país, que pague o acredite a cualquier beneficiario un residente en Guatemala;

c. Los sueldos, salarios, bonificaciones o viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el Estado, entidades autónomas, las municipalidades y demás entidades

públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en otros países;

d. Los sueldos, salarios, bonificaciones 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;

e. Las remuneraciones, sueldos, comisiones, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos, gastos de representación, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos de administración y otros consejos u organismos directivos o consultivos, siempre que dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

3. Las rentas de capital y las ganancias de capital: en la siguiente clasificación están:

a. Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes;

b. Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país, derivados de: i) depósitos de dinero; ii) la inversión de dinero en

instrumentos financieros; iii) operaciones y contratos de créditos, tales como la apertura de crédito, el descuento, el crédito documentario o los préstamos de dinero; iv) la tenencia de títulos de crédito tales como los pagarés, las letras de cambio, bonos o los debentures o la tenencia de otros valores, en cualquier caso emitidos físicamente o por medio de anotaciones en cuenta; v) los diferenciales de precio en operaciones de reporto, independientemente de la denominación que le den las partes, u otras rentas obtenidas por la cesión de capitales propios; vi) el arrendamiento financiero, el factoraje, la titularización de activos; vii) cualquier tipo de operaciones de crédito, de financiamiento, de la inversión de capital o el ahorro;

c. Las regalías pagadas o que se utilicen en Guatemala, por personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, residentes o por establecimientos permanentes que operen en Guatemala. Se consideran regalías los pagos por el uso, o la concesión de uso de: I. Derechos de autor y derechos conexos, sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas de video, radionovelas, discos fonográficos, grabaciones musicales y auditivas, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable o satélite y multimedia. II. Marcas, expresiones o señales de publicidad, nombres comerciales, emblemas, indicaciones geográficas y denominaciones de origen, patentes, diseños industriales, dibujos o modelos de utilidad, planos, suministros de fórmulas o procedimientos secretos, privilegios o franquicias. III. Derechos o licencias sobre programas informáticos o su actualización. IV. Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas. V. Derechos personales susceptibles

de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos. VI. Derechos sobre otros activos intangibles;

d. Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala;

e. Las ganancias de capital, cuando se deriven de acciones, títulos o valores emitidos por personas o entidades residentes, de otros bienes muebles distintos de las acciones, títulos o valores, o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala;

f. Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido por bienes inmuebles situados en Guatemala;

g. Las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes muebles o inmuebles situados en Guatemala;

h. Las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional o derechos reales sobre los mismos;

i. Los premios de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares realizados en Guatemala;

j. La incorporación al patrimonio del contribuyente residente, de bienes situados en Guatemala o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en Guatemala, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y las adquisiciones a título gratuito que no estén gravadas por otro impuesto directo.

Es decir que están afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, toda vez este conforme a lo establecido en la Constitución Política.

3.2.1. Objeto y campo de aplicación

El impuesto sobre la renta se conoce como un tributo directo, de carácter natural y subjetivo, que grava la renta de los ciudadanos guatemaltecos. Es decir, se trata de un impuesto que grava la renta o ganancia que se han producido a partir de una inversión o de la rentabilidad de cualquier capital. En otras palabras, el impuesto sobre la renta es un impuesto directo pues afecta directamente las utilidades y patrimonio de las distintas personas individuales o jurídicas.

En conclusión, este impuesto grava las rentas o ingresos que finalizan como utilidades o beneficios que provienen de una actividad, en la cual se constituye la renta, después de reducir los costos y gastos.

El impuesto sobre la renta se gravan las rentas de fuente interna; es decir, las derivadas dentro del ámbito geofísico en el cual el Estado ejerce su jurisdicción. Además, se somete a gravamen las rentas que las personas residentes en un país obtienen sin importar si derivan de fuente interna o externa.

3.2.2. Régimen de las actividades lucrativas

Dentro del desarrollo de tema es importante resaltar estas rentas o ingresos que las empresas mercantiles obtienen al momento que desarrollan sus actividades. Su estudio y desarrollo es importante en virtud que son las personas individuales o jurídicas que están inscritas en este régimen quienes más utilizan el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad.

El régimen de las actividades lucrativas establece dos regímenes para las rentas de las actividades como lo son:

3.2.2.1. Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas

La Ley de Actualización Tributaria en su artículo 19, establece que los sujetos pasivos que se inscriban en este régimen deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta Ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

Este régimen tiene un veinticinco por ciento (25%) de tipo impositivo sobre la base imponible determinada, y realizarán pagos trimestrales, por lo que para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, o bien podrá estimar sobre la base de renta imponible el ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por el régimen durante el trimestre respectivo.

3.2.2.2. Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

El artículo 43 del Decreto 10-2012, establece que los contribuyentes que se inscriban en este régimen deberán determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Para este régimen existen dos tipos impositivos que se aplican a la renta imponible, derivado que se calculan conforme al rango de renta imponible mensual, estos rangos pueden ser algunos de los que se indican a continuación.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

- De Q. 0.01 a Q. 30,000.00 se aplicará el cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible;
- De Q. 30,000.01 en adelante se aplicará un importe fijo de Q. 1,500.00 y sobre el excedente de Q. 30,000.00 del tipo impositivo se aplicará el siete por ciento (7%).

Los contribuyentes inscritos en este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

3.3. Superintendencia de Administración Tributaria

La institución fue creada, por la necesidad que identifico el Gobierno de Guatemala de modernizar la administración tributaria, es por ello que a través del Ministerio de Finanzas Públicas, inicio a principios de 1997 diferentes acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Derivado de dichas acciones se creó la Superintendencia de Administración Tributaria también conocida por SAT por sus siglas, esta nueva institución se fundó con el objetivo que diera cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

Específicamente en septiembre de 1997 la SAT inició operaciones y con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarla. Es importante mencionar que el objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que tomara el control de la administración tributaria y aduanera, para que está fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La aprobación de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria estuvo a cargo del Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigor a partir del 21 de febrero de 1998.

Lo plasmado en el Decreto Número 1-98 surgió de la necesidad de reformar de manera estructural la Administración Tributaria, para recaudar con efectividad los tributos e ingresos del Estado, con el propósito que el Estado logre cumplir las obligaciones constitucionales, en partículas los gastos que tienen que ver con salud, educación, seguridad social, vivienda, infraestructura y modernización del Estado en general.

Basado en lo anterior las autoridades decidieron, crear una entidad descentralizada que se encargara del recaudo, administración, control y fiscalización, de los tributos, con personalidad jurídica, independencia económica, con ello el Estado descansa de estas funciones y delega las facultades anteriores a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Desde los inicios de la creación de SAT se pretendió que fuera una entidad descentralizada, y fue así como se institucionalizó. Es una institución estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La superintendencia posee autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, ya que cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, como lo son:

a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los

tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;

b. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

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

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

f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;

h. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

i. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;

j. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;

k. Asesorar al Estado en materia política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;

l. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;

m. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

n. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;

o. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;

p. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,

Todas aquellas que se vinculen con la administración y los ingresos tributarios.

Por estas razones y otras contenidas en el Decreto No. 1-98, deriva la importancia del Sistema Jurídico.

3.3.1. Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece:

Artículo 4. Facultad para contratar, delegar y restricciones. La SAT podrá contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos, en los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen.

También podrá delegar, cuando así sea necesario para el mejor cumplimiento de sus fines, las funciones de recaudación, cobro y cobranza.

En casos específicos podrá delegar las funciones de fiscalización o control reservándose expresamente para sí misma, en todos los casos, la facultad de realizar dichas funciones a cualquier sujeto de control o fiscalización, en adición a las realizadas por terceros. En ningún caso podrá delegar, en forma permanente y total, las funciones de fiscalización o control.

No serán delegables las facultades para determinar la obligación tributaria o el conferimiento de audiencia ni la aplicación de sanciones que son de competencia de la

SAT. Tampoco será delegable el registro de los contribuyentes y la administración total ni permanente de sus dependencias.

La persona individual o jurídica a la que se deleguen funciones de fiscalización o cobranza judicial deberá presentar ante la SAT una declaración jurada de no tener interés o vinculación alguna con los sujetos pasivos a quienes les aplicará, por cuenta de la SAT, los servicios objeto del contrato (Decreto 1-98).

Del anterior artículo podemos concluir que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene facultad única y exclusivamente para contratar personal y controlar todos aquellos aspectos administrativos que son directamente de la administración en busca de un desarrollo cada vez mejor para la institución.

3.3.2. Atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Es importante conocer las atribuciones que le fueron otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria para comprender las acciones que realiza, así como para determinar si las acciones que realiza van de acuerdo con las atribuciones que le fueron otorgadas conforme a la legislación guatemalteca.

El Código Tributario establece en el artículo 98 las atribuciones de la Administración Tributaria, por lo que se describe a continuación:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En virtud que fue creada y se le otorgaron las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus

reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Para tales efectos podrá:

a. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan;

b. Asimismo, exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria;

c. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones;

d. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código;

e. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias;

f. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

g. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales, aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso;

h. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación;

i. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos;

j. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de estos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación;

k. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de

propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite;

l. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias;

m. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal;

n. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información

vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas.

La Superintendencia de Administración Tributaria también tiene las atribuciones mencionadas en el Decreto Número 1-98, pero además menciona las políticas y funciones específicas:

a. Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera;

b. Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley;

c. Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes;

d. Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras;

e. Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT;

f. Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT;

g. Velar porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objeto;

h. Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos;

i. Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT;

j. Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones;

k. Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto;

l. Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto;

m. Proporcionar la información o datos que requiera el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley; corresponda al Directorio conocer y resolver;

n. Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT;

o. Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año;

p. Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

Asimismo, de las atribuciones descritas anteriormente el Código Tributario en el **Artículo 98 "A" Otras Atribuciones de la Administración Tributaria**. La Administración Tributaria también podrá:

a. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan;

b. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel;

c. Proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República, y el artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria;

d. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala;

e. Suscribir con otras Administraciones Tributarias, convenios de cooperación mutua;

f. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos;

g. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registró que tenga a su cargo la Administración Tributaria;

h. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos.

Con lo descrito anteriormente de las atribuciones de la Superintendencia se comprende las acciones realizadas por la SAT ya que es quien vela por el cumplimiento de los establecido en las diferentes leyes tributarias, asimismo, es la encargada de la recaudación, políticas tributarias, métodos y técnicas que incentiven a los contribuyentes a cumplir la obligación tributaria en la que incurrieron por realizar las diferentes actividades o servicio que se encuentran afectos a lo estipulado en la legislación tributaria.

Es importante mencionar que SAT no tiene facultad ni atribuciones para legislar, modificar o derogar lo establecido en las diferentes leyes, pues su función y atribución es velar que se cumpla lo establecido en las mismas.

La Superintendencia de Administración Tributaria al mismo tiempo tiene facultad de fiscalización e investigación, para tomar como base los libros, documentos, archivos o sistemas que tengan los contribuyentes que tengan relación con las actividades

económicas y financieras que puedan establecer la base imponible de los tributos y comprobar el cumplimiento de la obligación tributaria.

La Superintendencia de la Administración tiene obligación de publicar las sentencias emitidas como mínimo en su página Web, en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación, dos veces durante cada año calendario, la publicación deberá contener los datos de las sentencias firmes emitidas en los procesos en materia tributaria en los que hubiere intervenido, en las cuales se deberá citar por lo menos: el nombre del contribuyente, el Número de Identificación Tributaria, el número de proceso, y la sanción emitida.

3.3.3. Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria

La administración tributaria tiene como uno de sus objetivos establecer mecanismos que permitan identificar y mejorar las deficiencias del sistema, esto para que los contribuyentes no tengan excusas al momento de no cumplir con las obligaciones tributarias. Asimismo, verifica y supervisa la recaudación de los ingresos tributarios para tener una buena recaudación que ayude a tener un presupuesto nacional que no necesite de préstamos enormes para poder subsistir anualmente, tener estrategias adecuadas de recaudación permitirán aumentar los ingresos tributarios que subsanen parte de los préstamos que cada año aumentan para poder cumplir con todas las obligaciones del presupuesto de la nación.

3.4. Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria No. 3-2017

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de los años ha emitido diferentes criterios que según dicha institución, dentro de ellos está el criterio No. 3-2017

el cual habla de las formas de acreditamiento del impuesto de solidaridad que es nuestro tema a desarrollar.

SAT ha realizado de manera periódico criterios institucionales en materia tributaria y aduanera con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En ese orden de ideas se realizaron 2 mesas de generación de insumos los días 4 y 13 de octubre del año 2017; en las cuales participaron contribuyentes, firmas de auditoría firmas de abogados, entre otros.

En dichas mesas de generación de insumos, los participantes expusieron sus distintas posturas, dudas, comentarios y observaciones en cuanto a la operatividad del Impuesto de Solidaridad, principalmente en cuanto a su forma de acreditamiento y los casos más frecuentes en los cuales se han dado distintos puntos de vista y criterios entre los participantes.

Dentro de los casos que existen en este criterio analizaremos en el presente trabajo el caso 6 que se refiere a lo siguiente:

Impuesto de Solidaridad Pagado en forma extemporánea

Para los contribuyentes que se encuentren inscritos en la opción de acreditamiento a que se refiere la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y que paguen el ISO en forma extemporánea, podrán acreditar el ISO al ISR del período en qué efectuaron el pago o será considerado como un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la

literal a) de artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad. (Criterio SAT 3-2017)

3.4.1. Interpretación del caso seis por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

En necesario dejar plasmado la interpretación de SAT respecto al criterio establecido por la misma, para que se pueda comprender o improbar lo plasmado en el mismo.

Criterio que tomo SAT: Para que proceda el acreditamiento del ISO a ISR para el caso citado, es necesario que el pago sea realizado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad y de ser así, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

Sin embargo, si no se cumple con el presupuesto de haberlo pagado en forma establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, este ISO pagado no podrá acreditarse al ISR.

En el caso, el ISO pagado en forma extemporánea, podrá considerarse como un gasto deducible en el año calendario en que fue pagado. (Criterio SAT 3-2017)

3.5. Elementos comunes

El impuesto sobre la renta y el impuesto de solidaridad son impuestos directos que recaen directamente en las rentas, ganancia e ingresos que obtiene el contribuyente.

Asimismo, dentro de cada una de las leyes establece un artículo de acreditamiento entre ambas.

3.6. Diferencias relevantes

Las formas de acreditación del impuesto de solidaridad y del impuesto sobre la renta varían en relación con lo siguiente:

- El Impuesto de solidaridad es acreditable al impuesto sobre la renta de las siguientes formas, de forma mensual, trimestral o anual, este tiene un plazo de tres años calendario siguiente para que pueda ser utilizado.
- El Impuesto sobre la renta, sin embargo, únicamente se podrá acreditar al impuesto de solidaridad en el mismo año calendario.

Muchas de las condiciones legales que tiene la acreditación del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta es que no se puede duplicar por lo que hay que llevar un orden correcto de la cadena de acreditamiento realizada en los diferentes periodos caso contrario corresponderá hacer un ajuste.

Muchos de los juristas consideran el impuesto de solidaridad del cuarto trimestre pagado en diciembre, es fraude ya que no se puede acreditar, sin embargo, esta dinámica es de analizarla ya que el pago del cuarto trimestre siempre será para acreditar en el año siguiente.

3.7. La facultad del contribuyente para exigir la acreditación del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta

El sujeto pasivo debe exigir ante la administración tributaria el acreditamiento del impuesto de solidaridad pagado para que el mismo sea acreditado al impuesto sobre la renta sin importar el régimen en que esté inscrito para el pago del impuesto sobre la

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

renta, ya que la Ley del Impuesto de Solidaridad, no establece el momento en que debe efectuarse el cambio en el método de acreditamiento seleccionado y así mismo, no se prohíbe realizarlo, por lo que basados en el artículo 5 de la Constitución Política de Guatemala, el cual establece que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, sí es posible efectuar el cambio en el método de acreditamiento. Por otra parte, es importante considerar que se recomienda realizar el cambio del método de acreditamiento durante el mes de diciembre, para que el mismo tenga efecto a partir del siguiente período anual de liquidación.

3.8. Desventajas del contribuyente en la aplicación del Criterio SAT 3-2017

Al analizar lo establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria a través del criterio emitido, se observa que se está negando el derecho a los contribuyentes de poder acreditar el impuesto que fue pagado ya sea de forma extemporánea pero finalmente pagado por el mismo. Es importante resaltar que la Ley no hace la diferencia de los pagos extemporáneos es por ello que todo lo que la Ley no prohíba el contribuyente tiene derecho a realizar y a reclamar los beneficios fiscales otorgados.

3.9. Medios de impugnación que el contribuyente utiliza ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Es importante como contribuyentes conocer los medios por medio de los cuales pueden impugnar las medidas que SAT emite, por ejemplo, cuando no se está de acuerdo con los criterios que no permiten gozar plenamente de los beneficios fiscales que las leyes otorgan y SAT a través de su normativas quiere corregir los vacíos de ley que existen en la legislación guatemalteca.

El caso anterior se presenta con relación al Criterio 3-2017 específicamente en el caso 6, donde a través del criterio se establece que no será reconocido el acreditamiento del ISO al ISR por haber realizado el pago de forma extemporánea.

Cuando el contribuyente no esté de acuerdo con las disposiciones emitidas por SAT respecto a su caso particular puede hacer uso de los medios de control directo que la ley otorga al contribuyente para oponerse en contra de las resoluciones o actos administrativos, por medio de los diferentes procedimientos administrativos.

3.9.1. Recursos administrativos tributarios

El doctor Marco Aurelio Alveño define los recursos como: “Los medios de defensa que tiene los administrados frente a las irregularidades jurídicas de que adolecen los actos y resoluciones administrativas. Constituyen lo que varios autores administrativistas denominan justicia administrativa” (2015a. p. 208).

Entonces en palabras coloquiales podemos expresar que los recursos administrativos son medios que permiten que el sujeto pasivo de una ley ordinaria tributaria puede utilizar en su defensa en los procesos administrativos que interpone contra las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Dentro del contenido de la Ley de lo Contencioso Administrativo en Guatemala, se definen los casos generales dentro de los cuales se pueden utilizar las dos clases de recursos administrativos que existen, los cuales son el de revocatoria y el de reposición.

Estos recursos son los únicos medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma. Exceptuando aquellos casos en que la impugnación de una resolución deba conocerla un tribunal de trabajo y previsión social. (Art. 17, Ley de lo Contencioso Administrativo)

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

3.9.1.1. Recurso de revocatoria

La ley de lo Contencioso Administrativo define el recurso de revocatoria en su artículo 7 que establece lo siguiente:

> Procede el recurso de revocatoria en contra de resoluciones dictadas por autoridad administrativa que tenga superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma. Se interpondrá dentro de los cinco días siguientes al de la notificación de la resolución, en memorial dirigido al órgano administrativo que la hubiere dictado. (Decreto 119-96)

3.9.1.2. Recurso de Reposición

Este recurso, así como el de revocatoria se encuentra normado en la Ley de lo Contencioso Administrativo en el artículo 9 que indica lo que se detalla a continuación:

> Contra las resoluciones dictadas por los ministerios, y, contra las dictadas por las autoridades administrativas superiores, individuales o colegiadas, de las entidades descentralizadas o autónomas, podrá interponerse recurso de reposición dentro de los cinco días siguientes a la notificación. El recurso se interpondrá directamente ante la autoridad recurrida.
>
> No cabe este recurso contra las resoluciones del Presidente y del Vicepresidente de la República ni contra las resoluciones dictadas en el recurso de revocatoria. (Decreto 119-96)

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

3.9.1.3. Requisitos para interponer los recursos de revocatoria y reposición

El artículo 11 de la Ley de lo Contencioso Administrativo estable los requisitos para interponer los recursos administrativos, estos deben elaborarse en un memorial de interposición y contendrá lo siguiente:

a. Autoridad a quién se dirige;

b. Nombre del recurrente y lugar en donde recibirá notificaciones;

c. Identificación precisa de la resolución que impugna y fecha de la notificación de la misma;

d. Exposición de los motivos por los cuales se recurre;

e. Sentido de la resolución que según el recurrente deba emitirse, en sustitución de la impugnada;

f. Lugar, fecha y firma del recurrente o su representante; si no sabe o no puede firmar imprimirá la huella digital de su dedo pulgar derecho u otro que especificará.

3.9.1.4. Tramites después de elaborado el memorial, para interponer los recursos de revocatoria y reposición

Después de presentado el memorial con los requisitos establecidos en el órgano competente se presentarán las audiencias siguientes:

a. A todas las personas que hayan manifestado su interés en el expediente administrativo y hayan señalado lugar para ser notificadas;

b. Al órgano asesor, técnico o legal, que corresponda, según la naturaleza del expediente. Esta audiencia se omitirá cuando la organización de la institución que conoce del recurso carezca de tal órgano;

c. A la Procuraduría General de la Nación.

Las mencionadas audiencias recorrerán el orden anteriormente establecido, y de acuerdo al artículo 13 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, estos plazos serán en cada caso de cinco días; además, son perentorios o improrrogables, causando responsabilidad para los funcionarios del órgano administrativo asesor y de la Procuraduría General de la Nación, si no se evacúan en el plazo fijado.

Continuando las diligencias para mejor resolver, el artículo 14 del Decreto 119-96 indica que: la autoridad que conozca del recurso tiene facultad para ordenar, antes de emitir la resolución y después de haberse evacuado las audiencias o de transcurrido su plazo, la práctica de las diligencias que estime convenientes para mejor resolver, fijando un plazo de diez días para ese efecto.

3.9.1.5. Resolución de los recursos administrativos tributarios

El artículo 15 de la Ley de lo Contencioso Administrativo define el tiempo que tiene el órgano encargado de resolver, estableciendo que deberá realizarlo dentro de los quince días de finalizado el trámite, para lo cual se dictará la resolución final, no encontrándose limitada la autoridad a lo que haya sido expresamente impugnado o cause agravio al recurrente, sino que deberá examinar en su totalidad la juridicidad de la resolución cuestionada, pudiendo revocarla, confirmarla o modificarla.

Asimismo, si transcurridos treinta días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá para el efecto de usar la vía contencioso-administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso; según lo establecido en el artículo 16 del Decreto 119-96.

Sin embargo, si el administrado quiere hacer valer su derecho, podrá accionar para obtener la resolución del órgano que incurrió en el silencio.

3.9.1.6. Nulidad o Enmienda

La Superintendencia de Administración Tributaria podrá realizar de oficio a petición una enmienda al trámite, es decir, dejará sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimientos. Asimismo, también puede declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial de ellas.

La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el procedimiento administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. La SAT resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince días de su interposición. Esta resolución será impugnable. (Alveño, Marco, 2015a. p. 219)

3.9.2. Recursos Contencioso Administrativo Tributario

Cuando el contribuyente que interpuso un recursos administrativo tributario, no está conforme con lo resuelto por el Directorio de SAT o por el órgano que analizo y resolvió el caso podrá interponer un recurso contencioso administrativo tributario, el cual es un recursos jurisdiccional que procede en el área tributaria, es decir que, se interpondrá ante el Poder Judicial Guatemalteco, a través de las tres Salas de la Corte de Apelaciones que analizan los recursos en lo contencioso.

CAPÍTULO IV

Consideraciones sobre el tema

4.1. Análisis del acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta en pagos extemporáneos

Después de haber realizado un amplio análisis de la norma jurídica, el derecho tributario y la obligación tributaria; la supremacía constitucional y su relación con el sistema tributario; el impuesto de solidaridad, impuesto sobre la renta y el criterio 3-2017 emitido por SAT; es importante profundizar al tema principal de la tesis, siendo el mismo, el análisis comparativo del acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta en pagos extemporáneos, en relación a la aplicación del criterio SAT No. 3-2017 específicamente en el caso seis.

La ley del Impuesto de Solidaridad en su artículo 11 literal a) establece que el pago de los cuatro trimestres del año calendario, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, sin embargo, cuando se analiza y comparar lo establecido en el Criterio SAT 3-2017, caso seis, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, queda claro que no se cumple con lo establecido en la Ley ordinaria.

La problemática que se presenta a los contribuyentes al momento de acreditar el pago extemporáneo de ISO al ISR, en los últimos años se ha vuelto complicada en virtud

que la Superintendencia de Administración Tributaria, ha desarrollado criterios, que se muestran en su página, donde los definen como normativa que crea y regula el funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, olvidando los beneficios que otorga la ley y el derecho de los contribuyentes a utilizar estos beneficios fiscales, esto se ve claramente en la incidencia de la aplicación del caso seis del Criterio SAT 3-2017 en relación a los pagos extemporáneos del Impuesto de Solidaridad donde establece, que dichos pagos deben ser utilizados únicamente como gasto deducible en el año calendario en que fue pagado.

El análisis de este tema es de relevancia, ya que ayudará a mejorar la eficiencia y eficacia de los procesos que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, así como evitar que viole los derechos de los contribuyentes y la jerarquía de la legislación guatemalteca; esto con el objetivo de mejorar la creación y aplicación de criterios en los servicios de calidad que presta dicha institución. Así como, el propósito de aportar conceptos cualitativos, cuantitativos y críticos relativos a lo establecido en la legislación guatemalteca como se indica en el artículo segundo de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89, el cual dice que la Ley es la fuente del ordenamiento jurídico, por lo que si analizamos dicho artículo la Ley del Impuesto de Solidaridad tiene jerarquía en relación al Criterio SAT 3-2017 y su aplicación obligatoria de parte de la Administración Tributaria.

4.2. Naturaleza jurídica del acreditamiento del impuesto

El reconocimiento del acreditamiento es muy importante en la creación o permanencia de los impuestos, es por ello que el Congreso de la República de Guatemala al momento de emitir una nueva Ley que establece impuestos sobre

ganancias o utilidades que ya se encuentran gravadas otorga el beneficio tributario, y de esta manera cumple con el principio de la doble tributación que es una de las bases fundamentales al momento de crear o emitir una nueva Ley Tributaria.

La finalidad del acreditamiento tributario es que permite la protección a los ciudadanos y sobre todo al sector más vulnerable económicamente, ya que al momento de acreditarse el impuesto que le es trasladado a la Superintendencia de Administrción Tributaria sirve de subsidio en apoyo a la actividad que realiza en los sectores afectos al impuesto.

Cuando los contribuyentes tienen la posibilidad de acreditar el impuesto relativo por los actos o actividades afectas con la tasa cero y no por los exentos, no viola las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria, debido a que no existe identidad entre ambos beneficios.

El contribuyente puede acreditar el Impuesto de Solidaridad que pagó con motivo de realizar actividades agropecuarias o mercantiles en el territorio nacional al Impuesto sobre la Renta, por lo que mediante su utilización puede controlar los pagos que realice con anterioridad.

4.3. Facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para la emisión y aplicación de criterios

Si analizamos que el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se establece que posee única y exclusivamente la facultad para contratar personal y controlar todos aquellos aspectos administrativos que son directamente de la administración en busca de un desarrollo cada vez mejor y una recaudación más eficiente y eficaz.

Además de lo mencionada anteriormente es importante recordar que la SAT únicamente puede emitir lineamientos internos que sean exclusivamente para el área administrativa de la misma institución.

Desde el momento que SAT decide emitir sus criterios y estos a su vez se vuelven obligatorios para los contribuyentes, está violentando sus atribuciones y facultades ya que únicamente tiene facultad de emitir reformas o leyes nuevas es el Congreso de la República de Guatemala, derivado de ello sus criterios ante la ley y aplicando el principio de legalidad y supremacía constitucional no tienen validez.

En virtud de lo anterior, se comprende que la SAT busca cubrir las lagunas jurídicas o vacíos de ley de las cuales los sujetos pasivos utilizan en beneficio propio, sin embargo, no es de su competencia realizar estas acciones, ya que su objetivo primordial es mejorar la recaudación tributaria y velar por todo los temas administrativos del mismo, en conclusión los criterios que emite y aplica de forma obligatoria a las acciones y declaraciones de los contribuyentes no se encuentran en un marco legal según las leyes que existen en Guatemala. Por lo que la SAT debería aplicar única y exclusivamente lo que encuentre en alguna de las leyes tributarias guatemaltecas para evitar violar los derechos de los contribuyentes y no caer en acciones inconstitucionales.

4.4. Supremacía de la norma jurídica

Durante el desarrollo de los capítulos anteriores se habló de todo lo referente a la supremacía constitucional para tener una idea clara y concisa de todo lo relacionado al tema, esto con el objetivo de definir y centrarnos en nuestro tema de análisis comparativo doctrinal de la aplicación del criterio emitido por SAT.

Para ello recordamos que este principio establece que la Constitución es la Ley jerárquicamente superior del Estado de Guatemala, y por consecuencia sus preceptos son el fundamento jurídico de todo el ordenamiento jurídico. En virtud de lo anterior se concluye que la Constitución es la fuente de legitimación, que otorga validez forma y material a todas las leyes y disposiciones del Gobierno Central.

Conjuntamente a lo anterior es importante resaltar la pirámide de Hans Kelsen mediante la cual elabora una jerarquía para toda norma jurídica, colocando en la cúspide de la misma a la Constitución, seguidamente por las normas ordinarias, normas reglamentarias y por ultimo las normas individualizadas. De aquí podemos resaltar que nada podrá contradecir lo establecido en la Constitución de un Estado soberado.

La norma jurídica debe ser analizada e interpretada al momento de su aplicación, en medida que durante el proceso de creación de la ley ordinaria esta descendió normativamente de una ley constitucional y de un grado más alto en la jerarquía del orden jurídico.

Las normas constitucionales tienen una relación directa con las normas ordinarias en virtud que, de ellas emana los actos jurídicos al cual será aplicada una norma ordinaria.

Asimismo, la supremacía de la norma constitucional cobra vigencia en determinadas oportunidades cuando la no determinación de los diversos actos jurídicos no permite establecer claramente el texto de la norma que regula dicho acto. Estos casos se presentan al momento de que las palabras o las frases que sirven de expresión para las normas fueron redactadas de forma equivocada o inconclusa, es decir no clara para la interpretación.

4.4.1. Garantías Constitucionales

En virtud de que se desarrolló la supremacía de la norma jurídica, es de suma importancia estudiar las garantías constitucionales, las cuales tienen como objetivo, asegurar a todos los ciudadanos el disfrute total y ejercicio de los derechos públicos y privados que reconoce la Constitución, a través de sus declaraciones, medios y recursos que en su contenido establece.

Si relacionamos las garantías constitucionales con nuestro tema de análisis que busca determinar que el criterio emitido por SAT viola los derechos de los contribuyentes a gozar del beneficio fiscal del acreditamiento del ISO al ISR establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad. Además, se logra concluir que todas las normas que no están emitidas por el Congreso de la República serán nulas ipso jure. Ya que no se puede violentar o contrarrestar lo estipulado en una ley ordinaria en relación a resoluciones internas emitida por una Institución descentralizada.

Otros juristas definen la garantía constitucional, como la herramienta que da seguridad de que algo puede o no puede suceder o ejecutarse; es la garantía de que los derechos fundamentales establecidos en la constitución no podrán violarse parcial o totalmente, debido a que existe esta herramienta que ayudara a establecer, y proteger los derechos de los ciudadanos guatemaltecos y habitantes del país.

De acuerdo con lo que la doctrina informa, en una primera aproximación el autor Cabanellas de la Torre refiere lo siguiente: "Garantías constitucionales. Conjunto de declaraciones medios y recursos con que textos constitucionales aseguran a todos los individuos o ciudadanos el disfrute y ejercicio de los derechos públicos y privados fundamentales que se les reconocen.

Las garantías constitucionales, también denominadas individuales, configuran inspiraciones de un orden jurídico superior y estable que satisfaga los deseos de una vida en paz, libre de abusos, o con expeditivo recurso contra ellos, con respecto para los derechos en general y de otras normas de índole colectiva, aunque de resultante individual al servicio de la dignidad humana.

Las garantías constitucionales esta reguladas dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin embargo, existen normas específicas en donde se encuentran sus requisitos, procesos y personas ante quien se presentan, cuando un civil se ve en una situación en la que sufra algún tipo de abuso hacia sus derechos por parte de un miembro de la administración pública es posible presentar este tipo de recursos garantistas. Se les llama garantías constitucionales porque; son Garantías que sancionan todo aquel tipo de acciones cometidas en contra de lo Derechos Humanos y aseguran la protección de los derechos fundamentales de las personas, establecidos en la Constitución Política de la República específicamente en su parte dogmática, que es en donde se encuentra todos los derechos inherentes a la persona humana.

Las garantías constitucionales no son más que el único medio de defensa que tienen los Ciudadanos para el resguardo de sus Derechos Humanos. Existen distintas garantías algunas de ellas son El Amparo, La Exhibición personal y La Inconstitucionalidad de Leyes en Casos Concretos y de Carácter General.

Juan Francisco Linares distinguió las Garantías Constitucionales entre cuatro acepciones posibles:

- Acepción Estrictísima: que comprendería sólo los procedimientos judiciales sumarios y reglas procesales, como los "writts" de hábeas corpus, de amparo, derecho de no declarar contra sí mismo, etc.;
- Acepción Estricta: que incluiría, además de la connotación anterior, todos los procedimientos judiciales protectores de la libertad jurídica, como la demanda y la excepción de inconstitucionalidad, la "injuction", entre otros;
- Acepción Amplia: que abarcaría también las llamadas garantías políticas, como la división de los poderes, la renovación y elegibilidad de los magistrados, entre otros;
- Acepción Amplísima: comprensiva de todas las instituciones liberales, incluso la constitución escrita, rígida o flexible y la inclusión de un "bill of rigths" en la misma.

4.5. Aplicación del Criterio 3-2017 por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

El derecho al acreditamiento del pago extemporáneo del Impuesto de Solidaridad se encuentra establecido en la Ley del Impuesto de Solidaridad, ya que es un beneficio fiscal que otorgan al contribuyente en relación con su obligación tributaria. Sin embargo, la aplicación de los criterios emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria se ha caracterizado por ser de aplicación obligatoria, sin importar lo establecido en las leyes ordinarias, provocando desventaja en el aprovechamiento de los beneficios

tributarios e incumplimiento de las leyes ordinarias, así como la violación de la jerarquía legislativa.

El contexto planteado deja en evidencia que el beneficio fiscal, del acreditamiento del pago extemporáneo del ISO al ISR no está siendo permitido por parte de la Administración Tributaria.

Sin embargo, si se hace un análisis de lo estipulado en la Ley del Impuesto de Solidaridad en el artículo 10 que se pague con forme a los plazos estableces de la ley, como usted no pago su impuesto en el plazo que establece la ley es decir el mes siguiente, entonces no es crédito fiscal.

La ley lo que está condicionando es que el impuesto se pague con forme al plazo de la ley, es decir dentro del mes siguiente, no dice expresamente que si el pago se hace extemporáneamente no sea acreditable, el no acreditar el pago extemporáneo es claramente una interpretación de SAT, por medio de la cual busca a través de sus criterios cerrar los vacíos de ley que se le conocen comúnmente.

No obstante, si nosotros interpretamos la ley no hay una prohibición expresa, en ninguna de las líneas consignada establece que no sea crédito fiscal y por una razón fundamental, si hubiera expresado que no es crédito o acreditamiento a otro impuesto el pago extemporáneo resaltaría más la inconstitucionalidad porque se está obligando al contribuyente a pagar un impuesto sobre una renta bruta que ya se encuentra afecto a otro impuesto, es por ello que se está violentando el derecho del contribuyente al acreditar el impuesto de solidaridad pagado.

La aplicación de este criterio provoca costos, problemas e incomodidades tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo, pues genera una serie de acciones entre ellos ajustes

tributarios, procesos administrativos entre otros inconvenientes del sistema tributario guatemalteco.

Lo que SAT ha permitido a los contribuyentes que solicitan facilidades de pago deben presentar solicitud antes de que venza la obligación tributaria para que quede dentro del plazo legal establecido y de esta forma poder acreditar el impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta.

En el año 2020 SAT realizó ajuste a una Sociedad Anónima que acredito el impuesto de solidaridad pagado en forma extemporáneo, llamándole a este ajuste de la forma siguiente: “Pagos trimestrales del impuesto sobre la renta que no proceden por haber acreditado en los mismos pagos extemporáneos del impuesto de solidaridad, para este impuesto SAT aducía lo siguiente:

> …Se estableció que las declaraciones juradas y pagos trimestrales del impusto sobre la renta régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas fueron presentadas en fecha posterior a los plazos legalmente establecidos, acreditando impuesto de solidaridad que no es procedente derivado a que también fue pagado en forma extemporánea (los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2016 y los trimestres 1, 2, 3, y 4 del año 2017 del impuesto de solidaridad, fueron pagados durante el año 2018 y los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2018 son pagados en el año 2002); para que proceda el acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta es necesario que el pago del ISO sea realizado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; al no haberse realizado el pago del ISO en la forma establecida, el contribuyente no tiene derecho acreditarse este ISO pagado al

Impuesto Sobre la Renta, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual. **(Ver anexo 1)**

Derivado del citado caso anteriormente, podemos concluir que SAT está aplicando su criterio al momento que los contribuyentes desean acreditar el impuesto de solidaridad pagado en forma extemporánea.

Tomando en consideración lo descrito anteriormente, es de gran importancia resaltar y dejar en claro que la potestad tributaria es inherente al Estado, y esta no puede ser suprimida, delegada o cedida; sin embargo, la competencia tributaria si puede ser trasferida o delegada a personas o entidades privadas.

Relacionando la potestad tributaria en Guatemala la tiene delegada el Congreso de la República y la Superintendencia de Administración Tributaria posee la competencia tributaria es decir tiene la facultad de aplicar la norma jurídica ordinaria y recaudar el tributo cuando se ha incurrido en un hecho generador.

4.5.1. Acciones que el contribuyente tiene derecho a realizar según el Código Tributario

El contribuyente al momento de realizar las diversas actividades sobre las que recae un hecho generador debe aplicar y conocer los siguientes artículos del Código Tributario que se detallaran:

Artículo 21. Obligado por Deuda Propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria

Artículo 23. Obligaciones de los Sujetos Pasivos. 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. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

Artículo 122. Requisitos de la Solicitud Inicial. La primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria deberá contener:

a. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad;

b. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería;

c. Relación de los hechos a que se refiere la petición;

d. Peticiones que se formulen;

e. Lugar y fecha;

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

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos. La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados no será motivo para rechazar la solicitud. La

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

Artículo 153. Objeto y Procedimiento. Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código. Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

4.5.2. Tipos de Inconstitucionalidades que se presentan comúnmente en las operaciones tributarias

En cuando a lo investigado del derecho tributario, conociendo los derechos y obligaciones del contribuyente se determinó que existes diversas clases de inconstitucionalidad de las normas; las cuales se encuentran detalladas en los siguientes artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

- **Artículo 266.- Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos**. En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear

como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.

- **Artículo 267. Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general.** Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

La inconstitucionalidad de las leyes de carácter general se refiere a aquellas normas que están a punto de ser creadas que van en contra de algunas disposiciones generales establecidas en la Constitución.

4.6. ¿Es procedente o no, el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta en pagos extemporáneos?

Anteriormente, desarrollamos el tema de la supremacía constitucional, los principios tributarios, aspectos generales del impuesto de solidaridad y del impuesto sobre la renta, por lo que partiendo de estos temas, nos enfocaremos de forma específica analizar si es procedente o no, el acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta en pagos realizados extemporáneamente, recordado que se realiza un análisis comparativo de la norma jurídica.

El acreditamiento es nuestro tema en desarrollo por lo que podemos definirlo gramaticalmente según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, entre otras acepciones, como: abonar, admitir en pago y tomar en cuenta.

Otra de las definiciones del acreditamiento podemos mencionar que es la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, el monto que corresponde al impuesto causado a fin de determinar el que debe pagarse.

El acreditamiento del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta consiste en restar al impuesto sobre la renta determinado en cualquiera de sus formas de pago (trimestral o anual) ya que el mismo se acreditará dentro de los tres años siguientes del impuesto pagado.

Podemos concluir que el acreditamiento del impuesto de solidaridad es utilizado, para realizar una disminución al pago del impuesto sobre la renta, sin embargo, si lo vemos desde el punto de vista doctrinal, el impuesto de solidaridad grava el mismo hecho imponible del impuestos sobre la renta es decir las utilidades y ganancias de las personas jurídicas o individuales, dando lugar a una doble tributación y violentando el derecho y principio de prohibición de doble tributación que está contemplado en la Constitución Política de la República en el artículo 243 que indica:

> …Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido 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.

En Guatemala el único órgano con capacidad para derogar, actualizar y crear leyes tributarias es el Congreso de la República, ya que así está establecido en la Constitución Política de la República, en su artículo 239 descrito en los capítulos anterior, por medio del cual se indica que serán nulas ipso jure todas aquellas disposiciones, que

jerárquicamente son inferiores a la ley, es decir que no tendrán validez todos aquellos documentos emitidos que contradigan o tergiversen las normas reguladoras de las bases de recaudaciones del tributo.

La Corte de Constitucionalidad, a través de la Gaceta 93, Expediente 3785-2008, de fecha de sentencia 23 de julio de 2009, determinó y se pronunció respecto al sistema tributario de Guatemala, reiterando lo siguiente:

> …La potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria la que, garantiza por el Estado Constitucional la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 de la Constitucional. A pesar de lo citado anteriormente, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principio de legalidad, igualdad, de capacidad de contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación; siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuándo debe estimarse que un impuesto debe ser confiscatorio…

4.7. ¿Afecta el cumplimiento del artículo 11 literal a), la aplicación del criterio SAT 3-2017 caso seis emitido por SAT?

La aplicación del criterio SAT 3-2017 caso seis, afecta el cumplimiento del artículo 11, literal a) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, derivado que la Superintendencia de

Administración Tributaria al momento de realizar ajustes o revisiones a los contribuyentes, no les permite el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta cuando se han realizado los pagos extemporáneos, debido a que dicho criterio no permite la acreditación del impuesto, indicando que cuando se paga de forma extemporánea el Impuesto de Solidaridad debe ser utilizado como gasto deducible en el año calendario en que fue pagado.

Resaltando lo antepuesto y tomando en consideración el análisis de todos los aspectos del tema, compruebo mi hipótesis elaborada y planteada al inicio de la investigación, en virtud que la aplicación del criterio no solo afecta el cumplimiento del artículo 11 literal a), sino que automáticamente lo deja sin efecto; ya que la Superintendencia no permite acreditar el impuesto pagado en forma extemporánea, además se determinó que la aplicación que la Superintendencia de Administración Tributaria otorga al criterio 3-2017 caso seis, no es la adecuado, en virtud que violenta el derecho del contribuyente a utilizar los beneficios fiscales que le otorga la ley.

Además, que, el artículo 239 de la Constitución Política de la República claramente indica que el único facultado para emitir las bases y modificarlas es el Congreso de la República pues éste puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, así como establecer los procedimientos que faciliten la recaudación de los tributos. Asimismo, se concluyó que SAT tiene como atribución administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, por lo que en ningún momento se le faculta para emitir criterios inferiores a la Ley.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

CONCLUSIONES

La hipótesis fue comprobada derivado que al analizar los casos y los ajuste que la Superintendencia de Administración Tributaria emite, se comprobó que no permite la acreditación del impuesto de Solidaridad al Impuesto sobre la Renta en pagos extemporáneos, basándose en el Criterio SAT 3-2017 específicamente en el caso 6, el cual indica que los pagos realizados de forma extemporánea podrán ser utilizados como gasto deducible en el año calendario en que fue pagado; lo que permite determinar que a través de la aplicación de este criterio SAT violenta el derecho del contribuyente a utilizar el beneficio fiscal de acreditar el pago del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta cuando se realiza en forma extemporánea.

La elaboración de leyes tributarias se realiza tomando en consideración y respetando la norma jurídica constitucional y su jerarquía, asimismo, los artículos de la Constitución dejan establecido que el único que puede modificar o emitir una ley es el Congreso de la República por lo que es quién determina en una ley la obligación tributaria y su hecho generador.

El principio de supremacía constitucional es fundamental al momento de emitir leyes tributarias ya que se deben elaborar respetando las mismas, este principio la norma jurídica guatemalteca se ha emitido y promulgado respetando la Constitución Política de la República de Guatemala, es decir respetando la supremacía constitucional del país y su legislación.

El impuesto de solidaridad y el impuesto sobre la renta están relacionados, ya que, ambos afectan las actividades mercantiles de los contribuyentes o sujetos pasivos, es por ello que se permite el acreditamiento de la obligación tributaria determinada del impuesto de solidaridad al impuesto sobre la renta.

REFERENCIAS

Libros

Alvarado, J. & López, O. (2012). *Derecho Tributario y Legislación Fiscal.* Guatemala. 385pp.

Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco.* Parte General. 2da. Ed. Ediciones Santillana. 378pp.

Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Parte Especial. 1era. Ed. GEdiciones Santillana. 228pp.

Alveño Ovando, M. A. (2019). *Introducción al Estudio del Derecho en Guatemala*. 1era. Ed. Ediciones y Servicios Gráficos El Rosario. 126pp.

Betegón, J. et. al. (1997). *Lecciones de teoría del derecho*. Ed. Mc McGraw Hill.

Bielsa, R. (1989). *Derecho constitucional.* Editorial Desalma.

Bobbio, N. (año). *Teoría General del Derecho*. Editorial Temis, S.A. 3era. Edición. SF.

Catalina García, V. (1999). *Derecho Tributario.* Tomo I, Segunda Edición. Editores Depalma.

Calvo Ortega, R. (2013). *Derecho Financiero y Derecho Tributario*. Civitas-Towson Reuter, Décima Edición.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2000). *Derecho Tributario.* Limusa Noriega Editores.

Dermizaky Peredo, P. (2011). *Derecho Constitucional*. Décima Edición. 598pp.

Echeverri Uruburu, Á. (1990). *Teoría constitucional y ciencia política*. Segunda Edición, actualizada. Ed. Temis.

García Máynez, E. (1996). *Introducción al estudio del derecho.* Ed. Porrua.

Gomes de Sausa, R. (1975). *Compendio de Legislación Tributaria*.

Gros Espiell, H. y Jiménez de Arechaga, E. (1991*). Los tratados sobre derechos humanos y el derecho interno*. Procuraduría de los Derechos Humanos. Colección 2-91.

Guiliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero.* Tomo I, Editorial La Ley, 9ª. Ed., 526pp.

Giuliani Fonrouge, C. M. (1987). *Derecho Financiero II.* 2vols. 4a. ed. Ed. Desalma.

Kelsen, H. (2008). *Teoría pura del Derecho*. Editorial Jurídica Salvadoreña, Segunda Edición.

Legaz y Lacambra, L. (1979). *Filosofía del Derecho*. Editorial Bosch. Quinta Edición. 836pp.

Linares Quintana, S. (1978).*Tratado de la ciencia del derecho constitucional*. Ed. Plus Ultra.

Máximo Pacheco, G. (1976). *Introducción al Derecho*. Editorial Jurídica de Chile.

Pereira, Orozco, A. (2020). *Introducción al Estudio del Derecho.* Décima edición.334pp.

Monterroso Velásquez, G. E. (2004). *Derecho Financiero*. Parte I. Finanzas públicas. 2a. ed. Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A.

Monterroso Velásquez, G. E. (2004). *Derecho financiero*. Parte II, Derecho Tributario. 3a. ed. Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A.

Monterroso Velásquez, G. E. (2005). *Fundamentos tributarios*. Ed. Impresiones Comunicación Gráfica G&A.

Piloña Ortíz G. A. (2016). *Guía Práctica sobre Métodos y Técnicas de Investigación Documental y de Campo*. 10ma. Ed.

Quisbert, E. (2006). *Derecho constitucional*. Principios constitucionales.

Rey Cantor, E. (2016). *El Derecho Procesal Constitucional.* Doctrina y Ley. 259pp.

Villegas Lara, R. A. (2011). *Temas de Introducción al Estudio del Derecho y de Teoría General del Derecho*. 5ta. Ed., Guatemala. 332pp.

Villatoro, T. (1984). *Introducción al Estudio del Derecho.* Editorial Porrúa, S.A. 6ta. Ed.,

Publicaciones periódicas

Artículo de Revista

Atieneza, M. (Septiembre de 1991). Razón práctica y legislación. *Revista Mexicana de Estudios Parlamentarios*. Instituto de Investigaciones Legislativa. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, No. 3, 1ª. Época. Vol. 1.

Smith, A. (1970). *An inquery into nature and cause of de wealt of nations.* (Trad. Libre del autor). Universidad de Chicago USA.

Suárez Pendiello, J. (1984). *Financiamiento local: respuesta a una crisis.* Seminario de Publicaciones. Universidad de Oviedo. p. 109.

Publicaciones electrónicas

Artículo Electrónico

García Dorado, F. (2001). *Los principios Constitucionales de Justicia del Deber de Tributación.* Recuperado: 17 de abril del 2019. https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/constitucionales-deber-tributacion-190807.

Tesis o disertaciones

Tesis doctoral y Maestría

Alveño Ovando, M. A. (Febrero 2009). Consideraciones sobre la denominación de hecho generador en el derecho tributario guatemalteco, Tesis de Maestría en Derecho Tributario. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Escuela de Postgrado.

Quirós Ortiz, C. A. (2009). *Reestructuración de las Rentas en Guatemala*. Tesis de Maestría. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Escuela de Postgrado.

Diccionario

Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual en 6 tomos*. Editorial Heliasta S.R.L. 14ª. Ed.

Consultor Jurídico Digital de Honduras. (2005). *Diccionario Jurídico Enciclopédico*. 2,430pp.

Leyes Nacionales

Constitución Política de la República de Guatemala. (1985). Asamblea Nacional Constituyente.

Decreto Número 1-86. (1986). Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente.

Decreto Número 2-89. (1989). Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala.

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

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

Decreto 19-2003. (2003). Ley de Idiomas Nacionales. Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Número 73-2008. (2008). Ley del Impuesto de Solidaridad. Congreso de la República de Guatemala.

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

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

Sentencia 03-11-94. Corte de Constitucionalidad Guatemalteca, en la Gaceta No. 34. Expediente No. 205-94.

Sentencia 17-07-2009. Corte Constitucionalidad Guatemalteca, en la Gaceta 93, de Expediente 1824-2009.

Sentencia 23-11-2009. Corte de Constitucionalidad Guatemalteca, en la Gaceta 93, de Expediente 3785-2008.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

ANEXOS

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

CONTRIBUYENTE: [redacted]
[redacted], SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: [redacted]

RESUMEN DE EXPLICACIÓN DE AJUSTES

AUDITORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Período de Imposición: Del 1 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018

EXPLICACIÓN DE AJUSTE No.	NOMBRE DE AJUSTE Y RECONOCIMIENTO	VALOR Q.
3.1	GASTOS NO DEDUCIBLES POR NO ESTAR RESPALDADOS CON DOCUMENTACION LEGAL DE SOPORTE	13,048.21
3.2	GASTOS NO DEDUCIBLES POR NO TENER SU ORIGEN EN EL NEGOCIO, ACTIVIDAD U OPERACIÓN QUE GENERA RENTA GRAVADA	55,008.84
3.3	PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE NO PROCEDEN POR HABER ACREDITADO EN LOS MISMOS PAGOS EXTEMPORÁNEOS DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD	189,019.00
3.4	RECONOCIMIENTO DE GASTOS, POR PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE NO PROCEDEN COMO ACREDITAMIENTO	(189,019.00)
TOTAL DE AJUSTES		**68,057.05**

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Contribuyente: [redacted], SOCIEDAD ANÓNIMA NIT: [redacted]

Periodo de Imposición: **Del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018**

Hoja de Liquidación No. 3
Impuesto Sobre la Renta, Régimen Sobre Las Utilidades de Actividades Lucrativas
(Cifras expresadas en quetzales)

I. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPONIBLE

	Renta Imponible reportada según formulario SAT-1411 No. [redacted]		706,256.35
(-)	Reconocimiento de Gastos, por Pagos Trimestrales del Impuesto sobre la Renta que no proceden como acreditamiento, según Explicación de Reconocimiento No.3.4		(189,019.00)
(+)	Ajustes según Explicación de Ajustes Nos. 3.1 y 3.2		68,057.05
	Renta imponible ajustada		**585,294.40**

II. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

	Cálculo del impuesto conforme el articulo 172, numeral 3 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas vigentes en el período auditado, así:		
	Tarifa 25% sobre renta imponible ajustada.		146,323.60
(-)	Pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta	189,019.00	
	Ajuste según explicación de Ajuste No. 3.3	(189,019.00)	0.00
(=)	**ISR DETERMINADO**		146,323.60
(-)	**Créditos no sujetos a reintegro**		
	Impuesto de Solidaridad pagado en periodos anteriores y pendiente de acreditar		0.00
	Crédito por Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, pagado en periodos anteriores y pendiente de acreditar		0.00
	Crédito por Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, pagado en periodos anteriores y pendiente de acreditar		0.00
(=)	**Saldo del Impuesto**		**146,323.60**
(-)	Otros acreditamienos conforme resolución		0.00
(-)	Crédito por Impuesto al Valor Agregado		0.00
(-)	Impuesto pagado conforme declaración original según formulario SAT-1411 No. [redacted]		0.00
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR		**146,323.60**
	SANCIÓN POR OMISIÓN DE PAGO DE TRIBUTO		**146,323.60**
	TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE		**292,647.20**

SANCIÓN: Multa 100% sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 88 y 89 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes en el periodo de imposicion auditado.

INTERESES: Cóbrese intereses resarcitorios sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

EXPLICACIÓN DE AJUSTE No. 3.

CONTRIBUYENTE: [redacted], SOCIEDAD ANÓNIMA

NIT: [redacted]

EXPLICACIÓN DE AJUSTE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Período auditado:	Del 1 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018
Rubro:	PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Nombre del Ajuste:	PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE NO PROCEDEN POR HABER ACREDITADO EN LOS MISMOS PAGOS EXTEMPORÁNEOS DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD.
Valor del Ajuste:	Q 189,019.00

Explicación: Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, el 28 de abril de 2020, se notificó legalmente el Requerimiento de Información número 2020-1-1[redacted]-1, de fecha 27 de abril de 2020, para que la documentación solicitada, fuera presentada dentro del plazo legal de tres días hábiles posteriores a la fecha de notificación. Dentro del plazo legal, el contribuyente proporcionó lo solicitado.

Según el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, la actividad económica principal del contribuyente es Actividades de Apoyo a la Agricultura, hecho que se comprobó durante el proceso de la auditoría.

Derivado de la revisión efectuada en la Declaración Jurada y Pago Anual del Impuesto sobre la Renta, Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, del período de imposición del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, según formulario SAT-1411 [redacted], se estableció que el contribuyente reportó Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta por Q189,019.00 correspondiente a los tres trimestres de 2018. Se estableció que las Declaraciones Juradas y Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas fueron presentadas en fecha posterior a los plazos legalmente establecidos, acreditando Impuesto de Solidaridad que no es procedente derivado a que también fue pagado en forma extemporánea (Los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2016 y los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2017 del Impuesto de Solidaridad fueron pagados durante el año 2018 y los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2018 son pagados en el año 2020); para que proceda el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, es necesario que el pago del ISO sea realizado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; al no haberse realizado el pago del ISO en la forma establecida, el contribuyente no tiene derecho a acreditarse este ISO pagado al Impuesto Sobre la Renta, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual.

Por lo antes expuesto, se determina ajuste al rubro de Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta por Q189,019.00 por haber acreditado en los mismos pagos extemporáneos del impuesto de solidaridad.

Base Legal: Artículo 10 del Decreto Número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad y artículo 21, numeral 15, del Libro I, Título II, Capítulo IV, Sección II del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; vigentes en el período de imposición auditado.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SAT
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

EXPLICACIÓN DE RECONOCIMIENTO No. 3.4

CONTRIBUYENTE: [redacted] NIT: [redacted]
[redacted], SOCIEDAD ANÓNIMA

EXPLICACIÓN DE RECONOCIMIENTO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REGIMEN SOBRE LAS UTILIDADES DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

Período auditado:	Del 1 de enero de 2018 Al 31 de diciembre de 2018
Nombre del Reconocimiento:	RECONOCIMIENTO DE GASTOS, POR PAGOS TRIMESTRALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE NO PROCEDEN COMO ACREDITAMIENTO
Valor del Reconocimiento:	Q 189,019.00

Explicación: Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, el 28 de abril de 2020, se notificó legalmente el Requerimiento de Información número 2020-1-1[redacted]-1, de fecha 27 de abril de 2020, para que la documentación solicitada, fuera presentada dentro del plazo legal de tres días hábiles posteriores a la fecha de notificación. Dentro del plazo legal, el contribuyente proporcionó lo solicitado.

Según el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, la actividad económica principal del contribuyente es Actividades de Apoyo a la Agricultura, hecho que se comprobó durante el proceso de la auditoría.

Derivado de la revisión efectuada en la Declaración Jurada y Pago Anual del Impuesto sobre la Renta, Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, del período de imposición del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, según formulario SAT-1411 [redacted], se estableció que el contribuyente reportó Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta por Q189,019.00 correspondiente a los tres trimestres de 2018. Se estableció que las Declaraciones Juradas y Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas fueron presentadas en fecha posterior a los plazos legalmente establecidos, acreditando Impuesto de Solidaridad que no es procedente derivado a que también fue pagado en forma extemporánea (Los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2016 y los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2017 del Impuesto de Solidaridad fueron pagados durante el año 2018 y los trimestres 1, 2, 3 y 4 del año 2018 son pagados en el año 2020); para que proceda el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, es necesario que el pago del ISO sea realizado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; al no haberse realizado el pago del ISO en la forma establecida, el contribuyente no tiene derecho a acreditarse este ISO pagado al Impuesto Sobre la Renta, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual.

Ante tal situación, se determinó ajuste al rubro de Pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta; por lo que, es procedente su reconocimiento como gasto deducible a la Renta Imponible del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el párrafo final del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Derivado de lo anterior, se determinó que es procedente reconocer el gasto indicado, por **Q189,019.00 (Ver Explicación de Ajuste No.3.3).**

Base Legal: Artículos 10 y 11 del Decreto Número 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad y artículo 21, numeral 15, del Libro I, Título II, Capítulo IV, Sección II del Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria; ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; vigentes en el período de imposición auditado.

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Expediente UIPSAT No. 832-2023
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-981-2023

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, tres de mayo de dos mil veintitrés.

ASUNTO: **CATHERINE ROMÁN**, el 18 de abril de 2023, presentó solicitud por medio de correo electrónico, adjuntando escrito ante la Unidad de Información Pública, de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual requiere le sea proporcionada la siguiente información: **1)** Número de contribuyentes y monto total de ajustes formulados en aplicación del Criterio Institucional 3-2017, caso No. 6 que hayan aceptado pagar en Resolución de Conflictos Tributarios generados durante la vigencia del Criterio institucional antes indicado. **2)** Número de contribuyentes y monto total de ajustes formulados en aplicación del Criterio Institucional 3-2017, caso No. 6 a los que se les haya notificado la audiencia correspondiente durante la vigencia del criterio institucional antes indicado. **3)** Número de contribuyentes y monto total de ajustes formulados en aplicación del Criterio Institucional 3-2017, caso No. 6 que hayan sido conocidos por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero. **4)** Indicar el total de expedientes que se encuentren pendientes de resolver o se hayan resuelto tanto en la División de Resoluciones como en el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero y que contengan ajustes formulados al impuesto de Solidaridad por haberse pagado ante la Administración Tributaria en forma extemporánea.

Saúl Estuardo Urízar Rivera
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 832-2023**, que contiene la solicitud formulada por medio de correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Catherine Román,** acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión

Lic. Emerson Ernesto Ordóñez Reyna
Intendencia de Asuntos Jurídicos

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en referencia, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución número SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada dependencia de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quién deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

Saúl Estuardo Urizar Rivera
Intendencia de Asuntos Jurídicos

CONSIDERANDO:

Que el artículo 23 del Decreto 1-98 artículo 23, literal o), establece que, cuando se trate de información y estadísticas tributarias, estas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley, corresponda al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero conocer y resolver.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en el artículos 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20, 33, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, así como el criterio institucional contenido en la Resolución número SAT-S-124-2011; y artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada a través de correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Catherine Román.**

II. Formar el expediente respectivo.

III. Hacer saber a la solicitante que, el **Criterio 3-2017 Formas de Acreditamiento del ISO** no se encuentra vigente, ya que fue modificado por, el **Criterio**

Lic. Emerson Kenyon Ordóñez Reyna
Intendencia de Asuntos Jurídicos

ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
USAC
SECRETARÍA

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Tributario Institucional 2-2021, Acreditamiento Del Impuesto De Solidaridad Pagado Ante La Administración Tributaria En Forma Extemporánea, del cual se adjunta copia en formato PDF.

IV. La Unidad de Información Pública, de la Superintendencia de Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 20 del Decreto 57-2008, numeral 2 en su función orientadora, con la presente solicitud recomienda; Solicitar la información tomando en consideración lo indicado en el numeral anterior.

V. Dar conocer a la requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

VI. Hacer de conocimiento de la solicitante la presente resolución al correo electrónico catherineroman91@gmail.com, proporcionado para el efecto.

VII. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Saúl Estuardo Urizar Rivera
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Lic. Emerson Kenneth Ordóñez Reyna
Intendencia de Asuntos Jurídicos