

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



MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2024

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

**DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE TIMBRES FISCALES
EN LAS DIETAS CONTENIDAS EN EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, septiembre 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 Oroxon Aguilar
SECRETARIA: Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase

Presidente: Licda. María Milagros Larios Valle
Vocal: Lic. Ery Fernando Bamaca Pojoy
Secretaria: Licda. Ana Marce Castro

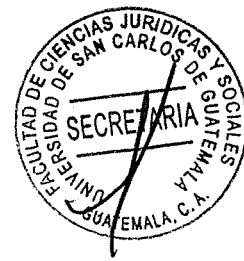
Segunda Fase

Presidente: Lic. Aníbal de León Velasco
Vocal: Lic. Axel Javier Urrutia Canizalez
Secretaria: Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 16 de octubre de 2023

Atentamente pase al (a) Profesional, **SERGIO WALDEMAR MAX MOYA** para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ** con carné 9012186 intitulado: **DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE TIMBRES FISCALES EN LAS DIETAS CONTENIDAS EN EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS

Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



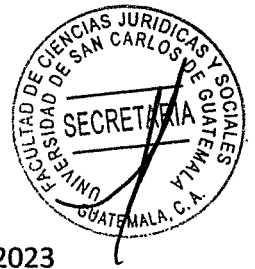
SAQO

Fecha de recepción 18 / 10 / 2023

(f)

Asesor(a) **Sergio Waldemar Max Moya**
(Firma y sello) **Abogado y Notario**

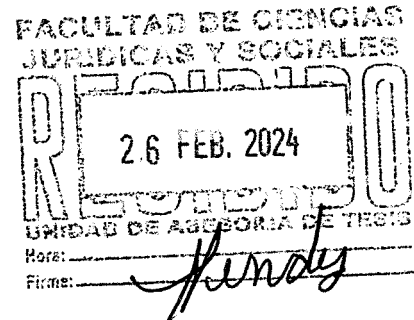




Guatemala, 20 de noviembre 2023

Doctor Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Doctor Herrera Recinos:



Me dirijo a usted, deseándole los mejores éxitos en sus labores cotidianas y profesionales.

La presente es para informarle, en cumplimiento al nombramiento hecho con fecha dieciséis de octubre de dos mil veintitrés me fue nombrado el cargo de asesor del bachiller **MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ** de su trabajo de tesis denominado: **“DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES EN LAS DIETAS CONTENIDAS EN EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, por lo que considero procedente dictaminar respecto a la asesoría del mismo, indicando que el contenido objeto de desarrollo, análisis, aportaciones y teorías sustentadas por el autor, ameritaron ser calificadas de sustento importante y valederas al momento de la asesoría efectuada del presente trabajo de investigación de tesis.

El tema seleccionado por el autor y el trabajo de investigación realizado reviste de mucha importancia, ya que se pretende determinar la existencia de la doble tributación en el pago del impuesto de timbres fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del impuesto sobre la renta ; por lo que indico que el trabajo de investigación efectuado por el Bachiller **MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ**, no se limita a cumplir únicamente con los presupuestos de presentación y desarrollo, sino también a la sustentación de teorías, análisis y aportes tanto de orden legal como de academia, ello en atención a las normativas y presupuestos reglamentarios regulados para el efecto, así como la norma referida dentro de dicho trabajo de investigación, resultando como punto relevante el contenido analítico inserto en todo el trabajo de investigación.

Estableciendo que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado también el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo, exigidos por el Normativo para la Elaboración de Tesis de



Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, Artículo 32, el cual literalmente establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión al respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

En el presente dictamen se determina expresamente que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos anteriormente, pues en la asesoría se examinó el contenido científico y técnico del tema, el cual califico de gran valor en el ámbito del Derecho Tributario en Guatemala; la metodología utilizada fue de tipo analítico y sintético y también se aplicaron los métodos lógico-deductivo e inductivo; se manejó la técnica de investigación bibliográfica, habiendo dado una idea de cómo mejorar la redacción a lo largo del contenido capitular; la contribución científica del trabajo de tesis reviste de suma importancia pues desarrolla el tema de manera profunda. Asimismo se verificó que las conclusiones apuntaran al objetivo principal del tema y fueran acepciones propias del estudiante; el trabajo carece de cuadros estadísticos, y puede constatar que la bibliografía consultada para la elaboración de la tesis fue la adecuada.

En conclusión y en mi calidad de Asesor me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, en el sentido que el trabajo de tesis de grado del autor amerita seguir su trámite de revisión hasta su total aprobación, para que pueda optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogado y Notario.

Sin otro particular, me suscribo atentamente.

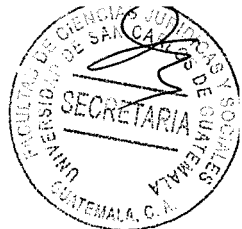
Dr. Sergio Waldemar Max Moya

Asesor de Tesis.

Sergio Waldemar Max Moya
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

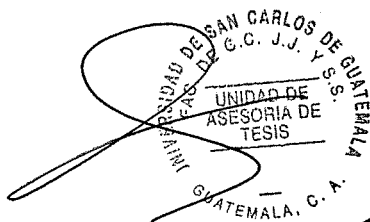


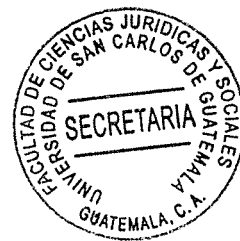
D.ORD. 668-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, diez de junio de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **MIGUEL ANGEL DE JESÚS RODRÍGUEZ VÁSQUEZ**, titulado **DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL PAGO DE IMPUESTO SOBRE TIMBRES FISCALES EN LAS DIETAS CONTENIDAS EN EL NUEVO REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

- A DIOS:** Ser supremo de donde proviene toda sabiduría, por permitirme alcanzar este sueño y el gozar de él.
- A MI MADRE:** María Marta Graciela Vásquez, quien descansa en paz, gracias por sus consejos y ejemplos, por haberme dado la vida, todo su amor y comprensión y enseñarme a soñar, a cumplir mis sueños y a cambiar mi historia.
- A MI FAMILIA:** Gracias por el apoyo, comprensión, paciencia en todo momento y por creer en mí.
- A MIS AMIGOS:** Por el apoyo incondicional en cuanto al sueño de ser profesionales.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, fuente inagotable de conocimiento y templo de sabiduría.
- A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, Alma Mater, formadora de hombres de ciencia, grande entre las del mundo.

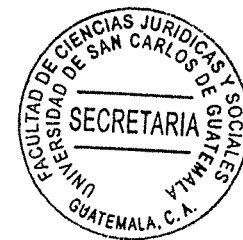


PRESENTACIÓN

El trabajo que a continuación se desarrolla se titula Doble Tributación en el Pago Del Impuesto Sobre Timbres Fiscales en las Dietas contenidas en el nuevo Reglamento del Impuesto Sobre la Renta. El cumplimiento de las obligaciones que los contribuyentes tienen hacia la administración tributaria es de hecho notorio; así mismo la presente investigación es de tipo cualitativo y se relaciona con el Derecho Tributario, en la cual se detallan aspectos importantes y relevantes, que sirven de base en la relación jurídica tributaria entre los sujetos activo y pasivo.

El objeto que motivo investigación fue la doble tributación existente en relación a las dietas que perciben determinados sujetos, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la doble tributación en un mismo hecho generador; como sujetos afectos en esta doble tributación, existen todas aquellas personas que reciben remuneración por representación, asesorías u otras actividades inherentes de pertenecer o ser miembros de directorios, consejos de administración o municipales o de órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas; El aporte académico que se presenta es dar una solución definitiva como es el planteamiento de un proceso de inconstitucionalidad parcial en caso concreto por los sujetos pasivos que perciben dietas, para que no sean afectados en su patrimonio, por la doble tributación existente en la ley.

HIPÓTESIS



La obligación de la persona individual o jurídica que pague dietas, según establece la Ley, deberá retener el Impuesto Sobre la Renta y dicha retención según el Artículo 9 del Reglamento deberá comprobarse con un recibo que al ser emitido estará afecto al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, esto sin lugar a dudas riñe con el principio del Derecho Tributario de la no doble tributación. Si bien es cierto que existe la doble tributación por un mismo hecho generador también el reglamento está creando norma y esto no le corresponde, ya que solo debe desarrollar la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.

Por lo que se pretende plantear la existencia de doble tributación en relación a las dietas contenidas dentro del Decreto número 10-2012, en su Artículo 4 inciso j, de igual manera el Artículo 10 numeral 8, así como del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 9; dichos cuerpos legales son específicos en establecer que las dietas constituyen hecho generador de Impuesto sobre la Renta, de la misma manera conmina a que el agente de retención de dicho impuesto extienda un recibo por la deducción de dicho impuesto.

COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



Por medio del método deductivo basándose en razonamientos, principios, leyes y en el hecho concreto y notorio se comprobó la hipótesis planteada, ya que existe dentro del Acuerdo Gubernativo 213-2013, la doble tributación en el pago el Impuesto de timbres fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

El Decreto 10-2012 en su Artículo 4 inciso j y Artículo 10 numeral 8 establecen que las dietas constituyen hecho generador de Impuesto sobre la Renta, así mismo el Acuerdo Gubernativo número 213-2013 que corresponde al Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, el cual en su Artículo 9 primer párrafo establece que la persona individual o jurídica deberá retener el impuesto; además conmina al pagador de las dietas a extender un recibo que comprobara la deducción del pago del Impuesto sobre la Renta.

ÍNDICE

Introducción	i
--------------------	---

CAPITULO I

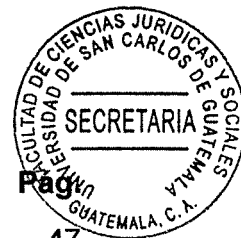
1. El Tributo	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 Definición de Tributo	6
1.3 Características del tributo	8
1.4 Elementos del Tributo	9
1.5 Clases de tributo	13
1.6 Clasificación doctrinaria y clasificación en la legislación guatemalteca del tributo	14
1.6.1 Clasificación doctrinaria de los tributos	14
1.6.2 Clasificación en la legislación guatemalteca del tributo	17

CAPITULO II

2. Principios del Derecho Tributario	21
2.1 Principios propios y principios constitucionales del Derecho Tributario	22
2.1.1 Principios propios del Derecho Tributario	22
2.1.2. Principios constitucionales del Derecho Tributario	27

CAPITULO III

3. Obligación tributaria	37
3.1 Definición	37
3.1.1. Características de la obligación tributaria	39
3.1.2 Clases de determinación tributaria	43



3.2 Formas de extinción de la obligación tributaria.....	47
3.2.1 El pago.....	48
3.2.2 Compensación.....	50
3.2.3 Confusión.....	51
3.2.4 Condonación o remisión	52
3.2.5 Prescripción	53
 CAPITULO IV	
4. Marco jurídico sobre la doble tributación en el pago del impuesto de timbres fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.....	55
4.1 Definición de dietas	56
4.2 Definición de Renta	58
4.3 Definición de Impuesto Sobre la Renta	58
4.4 Impuesto Sobre la Renta desde su inicio hasta la actualidad	59
4.5 Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012	63
4.6 Procedimiento normativo utilizado para la retención del Impuesto Sobre la Renta.....	67
4.7 Propuesta de solución.....	69
 CONCLUSIÓN DISCURSIVA	71
BIBLIOGRAFÍA.....	73

INTRODUCCIÓN



La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 243 segundo párrafo establece que se prohíbe la doble tributación interna, ante lo cual la presente investigación se basa en la doble tributación en el pago del Impuesto Sobre Timbres Fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

El objetivo es reflejar si hay existencia de perjuicio contra las personas que perciben dietas, como remuneración por representación, asesoría u otras actividades inherentes de pertenecer o ser miembros de directorios, consejos de administración, consejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas; ya que el reglamento del capítulo primero de la Ley de Actualización Tributaria Acuerdo Gubernativo 213-2013 en su Artículo 9 establece retención del pago del Impuesto Sobre la Renta y de la misma manera conmina a extender un recibo, el cual esta afecto al pago de Impuesto de Timbres Fiscales.

El contenido del presente trabajo se fue realizando a través del análisis de cada uno de los artículos en los que se fundamenta la doble tributación, siendo la parte importante la deducción obtenida de ese mismo análisis; por lo cual es la metodología utilizada en esta investigación, siendo desarrollada en cuatro capítulos; siendo el primero, el tributo, el cual se desarrolla desde sus antecedentes hasta la clasificación actual en la legislación guatemalteca; el segundo, principios del derecho tributario, como origen o fundamento de la norma, desarrollando los principios doctrinales y los constitucionales; el tercero, obligación tributaria, haciendo énfasis en todos los elementos de la relación



tributaria y el cuarto, marco jurídico sobre la doble tributación en el pago del impuesto de timbres fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

La importancia del presente estudio tiene como origen la protección a todas aquellas personas que son sujetas a tributar, dicha protección se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando establece que no se debe ser sujeto de doble tributo, atribuible a un mismo sujeto pasivo, por un mismo hecho generador, en un mismo periodo de imposición.

Dadas las circunstancias del problema que afecta a un grupo determinado de contribuyentes se plantea una solución que da fin a la doble tributación en el pago del Impuesto sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.



CAPÍTULO I

1. El Tributo

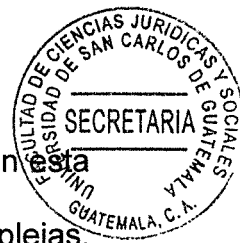
Es toda prestación obligatoria que es impuesta unilateralmente por el Estado, dichas prestaciones son pecuniarias y deberán ser cumplidas por el sujeto obligado.

1.1 Antecedentes

El tributo desde tiempos inmemoriales ha sido uno de los principales recursos con los que cuenta el Estado como recaudación de fondos para el cumplimiento de su función, dicha función consiste en la provisión de los servicios necesarios a los habitantes de un Estado y que se debe de proveer a través del gasto público.

Es de resaltar que en todo aspecto de la vida cotidiana, social, política que se encuentre enmarcada por el ordenamiento jurídico como parte importante para el buen funcionamiento del Estado, tiene sus antecedentes históricos y el tributo no es la excepción, siendo pertinente establecer a grosso modo los aspectos históricos como base fundamental para determinar el surgimiento de los tributos desde los mayas, por ser la cultura de la cual la mayoría de la población tiene descendencia.

La sociedad maya data de 1,000 años antes de Jesucristo, hasta 1524 con la llegada de los españoles; en dicha sociedad se pueden establecer tres periodos, que son el periodo preclásico, periodo clásico y el postclásico.



Cuando se hace referencia al periodo preclásico es importante detallar que fue en esta parte de la historia en donde se comienzan a formar las grandes sociedades complejas, así como los centros urbanos y arquitecturas monumentales y de la misma manera surgen grupos elites que van guiando de una u otra manera a la sociedad maya, consolidando economías regionales. Estos pequeños grupos son denominados unidades políticas autónomas las cuales son integradas por los mayas y de esta forma surgen relaciones sociopolíticas entre las diversas unidades políticas.

En el periodo clásico se da el auge de la civilización Maya ya que en el periodo preclásico se habían sentado las bases de dicha sociedad y es acá donde se encuentran mayores evidencias arqueológicas acerca de la forma de tributación de la sociedad Maya, aunque la información es escasa. En el periodo clásico se consolidan las unidades políticas gobernadas por los Señores Sagrados o Reyes Divinos surgiendo bajo el mando de estas grandes ciudades estados como Tikal, Piedras Negras, Copan y otras.

Las necesidades de las elites eran satisfechas por la población a través del tributo, obtenido mediante el comercio en mercados locales. Artículos de lujo (cacao, miel, jade, plumas de quetzal, pieles de jaguar, telas de algodón, oro, plata y otros), así como de subsistencia (sal, pescado, camarones, chile, maíz, frijol, leña, animales y otros) constituían regularmente los tributos a pagar.

Concluida la etapa del periodo clásico le sobreviene el postclásico y es acá donde la naturaleza de los grupos elites o unidades políticas llegan a tener roces, inconvenientes



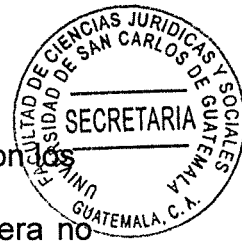
y hasta desacuerdos, formando alianzas con otros grupos elites derivando a causa de esto guerras internas, teniendo al final alguna de estas la derrota.

La unidad política vencida le rendía tributo a la unidad política vencedora así es como puede establecerse que había una relación con la guerra, la conquista y el tributo; así mismo esta misma guerra y conquista fue la forma de obtener recursos para las ciudades.

Gracias a las inscripciones jeroglíficas pueden identificarse actos de tributo entre las elites, ya sea objetos cerámicos, bienes exóticos o artefactos. En otros casos, el tributo era pagado con mano de obra.

Con la llegada de los españoles a la Indias, que es el nombre con el cual se le conoció a todos los dominios españoles en el continente americano, surgió un proceso de conquista y colonización española, que era inevitable dentro del desarrollo histórico de Guatemala; siendo el surgimiento del poder político, económico y social.

Es de hacer resaltar que dentro del territorio guatemalteco los grupos elites o unidades políticas vigentes y que habitaban este territorio eran los Quekchíes, los Cakchiqueles, los Zutuhiles, los Mames y los Pocomames, que tenían sus propias formas de gobierno y de una u otra manera estaban organizados y aunque entre ellos existían rivalidades, desacuerdos e inconvenientes de ámbito social y político, aun así, intentaron realizar alianzas contra el enemigo común, estableciendo que el enemigo fueron los españoles.

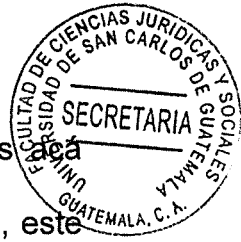


Los españoles sometieron a los indígenas por medio de la guerra o por alianza con los otros grupos indígenas de mayor importancia y que creyendo que de esa manera no serían sometidos, situación que no fue así. Entre el descubrimiento y la conquista se consolidaron instituciones necesarias que aseguraban la permanencia del régimen español y esa etapa culminó cuando comenzó la “conquista burocrática”¹ por todas de las presiones que tenían en ese entonces la monarquía española en América.

Dentro de los estudios del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales se hace énfasis en la explotación de la fuerza de trabajo indígena que fue institucionalizado por la encomienda, que permitió al conquistador, al colono, a la corona y a la iglesia católica asegurar los recursos, por lo tanto se analizó que acá fue donde surgió la conquista burocrática.

Así el que tributo surgió para ese momento social de la relación de dominación del español hacia la población indígena, basada en política discriminatoria, haciendo esto obligatorio y bajo la presión de que no había excusa alguna de surgir catástrofes naturales, epidemias, pestes o simplemente una mala cosecha que no permitiera a los indígenas recaudar lo que se les exigía el tributo. En el territorio guatemalteco fueron aplicados los mismos impuestos que en otros lados o resto del continente, los cuales eran destinados al funcionamiento de la administración local, dichos impuestos eran: la alcabala, el quinto real y otros de menor cuantía como el papel sellado, el gravamen al aguardiente y la pólvora.

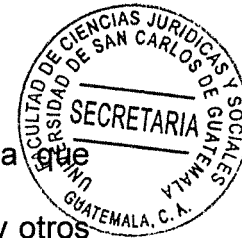
¹ (Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales - ICEFI- 2009)(desde los mayas hasta la actualidad), 2007, Pág. 3.



El desorden burocrático provoco endeudamiento y una permanente crisis y es en este momento donde la bancarrota del Reino de Guatemala fue un punto de partida importante, este momento fue aprovechado por los grupos elites quienes decidieran el independizarse del Reino Español. Esa crisis fiscal que existía también fue parte fundamental en la independencia y eso era en toda Centroamérica. Había que buscar la forma justa de captar recursos sin que la ciudadanía se opusiera y reaccionara con ira, por ver que las circunstancias no cambiaban, ni siendo independientes; además que los factores como la inestabilidad política y debilidad financiera y administrativa no permitieron implementar ningún sistema.

Se instauro un gobierno federal, porque en ese momento era una federación, el cual, fue presidida por Mariano Gálvez; durante ese gobierno fueron aplicados los gravámenes o impuestos de alcabala, tabaco, aguardiente, chicha, pero lo que llego al colmo de la población fue la contribución directa o llamada "capitación"² que consistía en la aportación de 12 reales anuales de todos los varones de la región que estaban comprendidos entre los 18 y 46 años de edad. Se descubre a través de la investigación realizada por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales que esta decisión del gobierno de Gálvez junto con las contradicciones políticas, aunada a una economía precaria, sumando las diferencias ideológicas entre los liberales y los conservadores y sus continuas guerras civiles que azotaron el territorio centroamericano fue el detonante para que dicha federación, formada entre los años 1831 al 1838 quedara disuelta.

²Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales-ICEFI, **Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)**, 200(Vizcaino 1996), Pág5

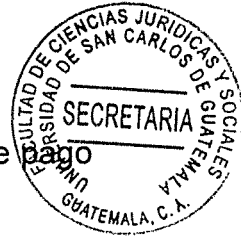


Con todo lo relacionado a los antecedentes históricos de la cultura tributaria siempre ha sido impuesta, han transcurrido muchos gobiernos, algunos electos y otros de facto; sin dejar de mencionar el actual que es parte de la nueva era democrática en Guatemala. Se quiere creer fervientemente que, en Guatemala, todo lo relacionado a los impuestos, están muy bien establecidas las obligaciones de los ciudadanos en donde quedan definidos que todos están igualmente obligados a contribuir para los gastos públicos, aunque estos deben ser generales y calculados para que cada uno aporte para el sostén de la administración según sus capacidades. Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, los cuales también son denominados tributos, aunque en el sentido extenso del término.

1.2 Definición de Tributo

Históricamente se le ha denominado a los tributos con un sin fin de términos, pero, es necesario definirlo con las características propias que lo hacen ser único, razón por la cual una de las definiciones dice así: "El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley"³, esta definición es dada por la estudiosa del Derecho Catalina García Vizcaino; la autora hace mención que la obligatoriedad disfrazada de prestación, por el imperio del Estado y que la ley le permite no ser justa y no se cumple a cabalidad, afectando

³ Catalina García Vizcaino, **Derecho Tributario** Tomo I, 1996, Pág. 41



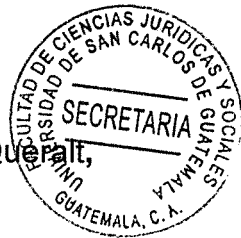
los intereses de los ciudadanos, porque no todos poseen la misma capacidad de pago ante un mismo hecho generador.

Como bien señala Catalina García Vizcaíno todo tributo va ligado a la obligatoriedad y está vinculado al ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado, es decir, que al obligado no le queda otra instancia más que cumplir con la obligación impuesta y esto ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la unilateralidad estatal en lo atinente a la génesis de la obligación.

El tributo es un instituto jurídico de prestación pecuniaria exigida por la administración pública, como consecuencia de la realización del impuesto de hecho, al que vincula el deber de contribuir con el fin primordial del Estado de obtener ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

Además, los tributos tienen una función primordial ya que son los medios para la obtención de recursos y también son utilizados como política económica general y a través de la recaudación que se realiza por medio de estos se pueden atender y realizar todos los servicios que garantiza la Constitución Política de la República de Guatemala; así pues se puede establecer que "el tributo tiene fines propios que es la obtención de ingresos o en su caso la consecución de determinados objetivo"⁴, de esta

⁴ Juan Martin Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco, **Derecho Tributario**, 2008, Pág. 30.



manera lo cita el Estudiante de Derecho de Nacionalidad Española Juan Martín Quezada, en el estudio que realizó junto con otros maestros sobre el Derecho tributario.

Así mismo, el jurista manifiesta que el tributo no solo afecta a nacionales sino también a extranjeros que tengan relaciones económicas o intereses patrimoniales dentro de determinado territorio. En conclusión, se resume en que un tributo es una prestación pecuniaria que el Estado o Administración Pública puede exigir a los ciudadanos de un país o territorio. La cuantía y período de pago de los tributos se encuentra especificada por ley y su incumplimiento puede llevar a sanciones monetarias, así como a la cárcel.

1.3 Características del tributo

Las características esenciales de los tributos: son la generalidad en su aplicación; nadie debe estar excluido de su aplicación y regulación. La igualdad en su aplicación y distribución. La proporcionalidad, que es la base de la equidad cuando el porcentaje se mantiene independiente del valor del bien o servicio.

Se puntualiza en aspectos muy importantes en cuanto a las características de los tributos y es de señalar que debe ser de aplicación general en cuanto al hecho generador se refiera, así que toda aquella persona, ciudadano o contribuyente que se encuentre dentro de este ámbito o aspecto no quedara fuera de dicho cumplimiento que por ley es obligatorio; así mismo, se establece que no existirá exclusión alguna de los sujetos obligados, simplemente se regula por medio de la ley y se aplica; siempre tomando en cuenta la proporcionalidad en relación al pago o al hecho generador que

esté afecto a un determinado gravamen y es así como la equidad se hace presente ya que cada uno de los sujetos deberá cumplir con el porcentaje que la ley le asigne.

El Código Tributario indica que tributos son los pagos que el Estado exige a la población, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y deberes. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; otras de las características, en primer lugar es que los tributos son pagos, los cuales debe realizar el sujeto ante la administración tributaria, dependiendo el hecho generador y de la relación tributaria que se dé entre el sujeto pasivo y el sujeto activo; en segundo lugar el pago es exigido por el Estado, por lo tanto es coercible y el Estado hará funcionar todo su aparato administrativo para obtener esos ingresos; y como tercer lugar dichos ingresos serán utilizados para el cumplimiento de sus funciones como administrador de bienes y servicios.

1.4 Elementos del Tributo

Es importante establecer que el tributo tiene elementos, los cuales deben definirse para establecer esa relación tributaria entre el sujeto obligado y aquel que exige el cumplimiento de la obligación; cada uno de esos elementos van intrínsecamente enlazados porque a falta de uno de esta dicha relación jurídica Tributaria no tendría razón de ser, ante lo cual, esa obligación no sería exigida por el sujeto activo ni cumplida por el sujeto pasivo; todos los elementos del tributo en unión forman a lo que se le denomina la Relación Jurídica Tributaria que aquella que surge entre los sujetos activo y pasivo.



Los elementos del tributo son:

a) Hecho generador

De los impuesto es quizás el elemento principal del tributo, pues de su ocurrencia surge la obligación de pagarlo; el impuesto nace con el hecho generador, pues, valga la redundancia, el hecho generador genera el impuesto, sin uno, no existiría el otro; de esta manera se puede utilizar como ejemplo, el hecho generado del impuesto a la renta, que es la obtención de un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio, así que toda aquella persona que aumenta su patrimonio y que obtienes rentas o ganancias de acuerdo a su actividad económica debe tributar según su capacidad de pago.

El impuesto de renta por ejemplo Si el rango de dicha renta es menor a Q.30,000.00, se le impone y multiplica por 5% para obtener el impuesto a pagar. En cambio, si el rango de renta imponible es más de Q 30,000.01 se le impone y multiplica por el 7% sobre el excedente de Q 30,000.00.

Además, se contribuye con un importe fijo de Q 15,000.00, según establece el Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, donde se refiere al impuesto sobre la renta: pero si el contribuyente no tiene ingresos, pues no tendrá renta líquida y por consiguiente no debe pagar impuesto, ya que este nunca nació; es así como se podrá establecerse si algún sujeto tuvo o no renta. En el caso del impuesto a las ventas el hecho generador es realizar una venta gravada con el Impuesto al Valor agregado, de

modo, que si no se hace ninguna venta no se genera el Impuesto al Valor Agregado, no se debe pagar. Sin el hecho generador no nace el impuesto, no puede existir, puesto que el impuesto es la consecuencia del hecho generador.

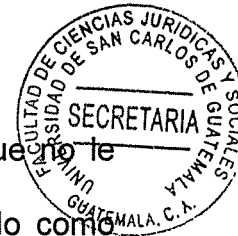
b) Sujeto activo

Es la entidad que tiene la facultad para imponer un impuesto. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado tomando en cuenta la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación. Ninguna otra entidad, aparte del Congreso de la República de Guatemala tiene entre sus atribuciones la creación de impuestos ni de hechos generadores, solo el estado a través de este organismo tiene la facultad de actuar o accionar tanto para imponer un tributo como para recaudarlo.

Solamente la Superintendencia de Administración Tributaria es la única entidad que está facultada para recaudar impuestos, y esto lo realizara en las distintas formas en que la ley se lo permita, haciendo uso del poder coercitivo que esta le otorga exigiendo a todos aquellos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

c) Sujeto pasivo

Es quien debe soportar el impuesto, se detalla en el momento de creación del hecho generador quien debe pagarlo y a este que se conoce como contribuyente; este tiene la



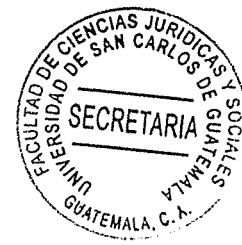
obligación de pagar el impuesto que impone el sujeto activo, a sabiendas que no le queda más que cumplir y todo esto surge por el imperio que tiene el Estado como administrador hacia sus administrados. Cuando se estableció el hecho generador del impuesto de circulación, pues el sujeto pasivo serán todas aquellas personas que posean un vehículo que este afecto a dicho gravamen, aquellos que no lo posean no son afectos; así mismo en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el sujeto pasivo es quien compre un producto que esté gravado con dicho impuesto.

En otras palabras, el sujeto pasivo del impuesto es la persona que realiza el hecho generador del impuesto. Si al contrario de estos hechos generadores fuese el devengar un ingreso, pues el sujeto pasivo es la persona que devengue ese ingreso; por lo tanto será el obligado al pago.

El sujeto pasivo es siempre el ente que es afectado en su patrimonio, pero es de destacar que si no hubiera bases impositivas en donde recaudar fondos entonces el Estado no podría sostener la función del país en sus necesidades internas.

d) La tarifa

Es el porcentaje o monto que debe pagar el sujeto pasivo según lo establezca el hecho generador. El sujeto pasivo sabe que debe pagar un impuesto, pero, es la ley quien establece la tarifa, de acuerdo con el tipo de impuesto del que se deba cumplir; un ejemplo sería la compraventa de un inmueble, porque sea la primera venta o subsiguiente venta así será el tipo de impuesto como de tarifa.



e) Base gravable

La base gravable es el valor o monto sobre el que se calcula el impuesto a pagar según la tarifa indicada; si en algún caso la referencia el Impuesto al Valor Agregado, la tarifa fuera del 12% de acuerdo con el monto del negocio; así que, es de fácil cálculo el monto a pagar y ese valor se conoce como base gravable; de manera general la Administración Tributaria ya tiene las cuotas a pagar

1.5 Clases de tributo

Para poder desarrollar lo referente al tributo, es necesario citar el Código Tributario Decreto del Congreso 9-91, Artículo 9, en donde establece que los Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Esto lo establece en el Artículo 9 del mencionado cuerpo legal; y detallando en el mismo cuerpo legal se establece que los tributos son los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; cualquier otra disposición no decretada por el Congreso de República de Guatemala queda es nula de pleno derecho. La ley es clara y concisa al detallar cuáles son los tributos que el sujeto pasivo debe de pagar ante el Estado; quedando de manifiesto que ninguna otra entidad tiene dentro de sus facultades o atributos el poder establecer tributos que sean diferentes a los establecidos en ley; por lo general suele suceder cuando algunas entidades municipales realizaran mejoras dentro de su municipio y el situado constitucional que

les es asignado, no es suficiente y por medio de decretos municipales han querido afectar la buena fe de los ciudadanos, creando aportes únicos por medio de los cuales generar un ingreso que a toda vista es inconstitucional.

Esto fue recurrente dentro el municipio de Mixco, cuando en la corporación municipal de Abraham Rivera, para poder realizar mejoras en las calles, implanto el impuesto por mejoras para pavimentar; dicho impuesto fue asignado por casa o lote, más adelante esto fue considerado inconstitucional.

1.6 Clasificación doctrinaria y clasificación en la legislación guatemalteca del tributo

1.6.1 Clasificación doctrinaria de los tributos

Un impuesto no es nada más que un tributo que proviene de un hecho generador que ha sido establecido por el Estado para el cumplimiento del contribuyente que se encuentre afecto; el estado por medios de la Superintendencia de Administración tributaria se encarga de la recaudación según cada uno de los períodos de imposición ya sean estos anuales, mensuales o únicos.

Para mejor comprensión al estudio del Derecho Tributario en relación con los impuestos se realiza una compilación doctrinaria, tomando en cuenta las diferentes acepciones y clasificaciones detalladas por los expertos en la materia, se establecen que son en la siguiente manera:

a) Impuestos directos

Son aquellos impuestos que por medio de la Relación Jurídica Tributaria le son trasladados de manera inmediata al sujeto pasivo de esa misma relación, ante esto el sujeto mismo que es el obligado debe realizar el pago sin que este sea trasladado a un tercero para dicho cumplimiento. El cumplimiento de este impuesto se realiza por medio de listas nominales ya establecidas de contribuyentes y objetos que son producto de gravamen. Entre estos impuestos se encuentran el Impuesto al Valor Agregado.

b) impuestos indirectos

Estas imposiciones o tributos suelen por lo general tomar en cuenta los negocios, y las transacciones que realizan las personas en cualquier ámbito de relaciones de consumo y se trasladan al consumidor final, siendo este quien paga la totalidad del impuesto; en este tipo de Impuestos a la administración no le interesa que sujeto realice el pago o el cumplimiento de la obligación, lo que sí es importante es que se cumpla con esa obligación; un claro ejemplo de este tipo de impuestos, serian el Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto de Circulación de Vehículos, Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

En este tipo de impuesto lo que importa en el cumplimiento de la obligación tributaria, recaudando para el erario nacional y así cumplir con el bien común que es el fin primordial de la administración ejecutiva hacia los habitantes del Guatemala.



c) Impuestos personales o subjetivo

En Guatemala, no se tiene ningún antecedente de este tipo de impuesto. Doctrinariamente se detalla que es aquel impuesto se establece por razones subjetivas de cada persona, ejemplo: soltería, mayoría de edad, número de hijos.

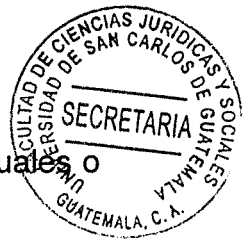
d) Impuestos reales u objetivos

Este tipo de impuesto se encuentran más relacionado con la riqueza del contribuyente, o sea de riqueza adquirida o de aumento a su patrimonio, es decir que grava hechos generadores ya establecidos, como por el ejemplo el Impuesto Único Sobre Inmuebles, ya que aquel contribuyente que posea en propiedad algún inmueble será el único responsable del cumplimiento del impuesto; dicho impuesto deberá pagarlo según la cantidad de bienes inmuebles que posea.

e) Impuestos ordinarios

Este tipo de impuesto para su regla general debe ser emitido por el Congreso de la República y forman parte de la recaudación financiera del Estado y que por lo general gravan las rentas de la economía de carácter privada; así es como puede mencionarse que algunas actividades afectas a los impuestos ordinarios son: las rentas de las actividades lucrativas.

Las rentas del capital y las ganancias de capital; cabe mencionar que estos impuestos



ordinarios son todos aquellos que ya comúnmente se cancelan por periodos anuales o en compras directas o de alguna forma algún negocio que sea gravado por ellos.

f) Impuestos extraordinarios

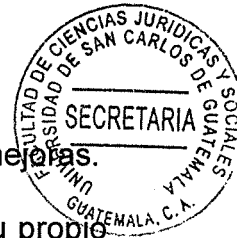
Son aquellos impuestos que el Estado impone cuando es necesaria la recaudación de fondos para una determinada obra, calamidad o reconstrucción a nivel de país. Por lo general suele ser de carácter excepcional, temporal y transitorio; un ejemplo claro de esto fue la tragedia del terremoto que destruyó gran parte de Guatemala el 4 de febrero de 1976.

g) Impuesto único

Este impuesto es de una sola carga tributaria para el contribuyente, tratando de hacer efectiva la recaudación hacia las arcas nacionales y es una modalidad tomada por algunos estados tomando en cuenta la capacidad del pago de sujeto pasivo de la obligación. En República de Guatemala existe el Impuesto Único Sobre Inmuebles; que es el que se cobra anualmente por las municipalidades de los 340 municipios que los que consta la República de Guatemala.

1.6.2 Clasificación en la legislación guatemalteca del tributo

El Código Tributario indica que tributos son los pagos que el Estado exige a la población, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines y



deberes. Son Tributos los impuestos, arbitrios contribuciones especiales o por mejoras.

Para cada impuesto, arbitrio, contribuciones especiales o por mejoras existe su propio

cuerpo legal que se encarga de establecer todo lo relacionado de cada uno.

a) Impuestos

Son obligaciones tributarias generalmente pecuniarias que se deben cumplir hacia el Estado como acreedor único; así mismo hay que hacer saber que dicho cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado, al contrario, si lo que se expresare fuese la contribución: ya que esta como tributo y el cumplimiento de la obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

b) Arbitrio

Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades; también son conocidos como tasas municipales. Entre estos se encuentran contenidos aquellos relacionados al alumbrado público según sea necesario en cada uno de los municipios del país, así mismo el Impuesto Único Sobre Inmuebles que también lo cobra cada municipalidad, de igual manera el Boleto de Ornato; dichos arbitrios son recaudados por los departamentos financieros y de cobros, de cada uno de los gobiernos de los 340 municipios que integran políticamente los 22 departamentos de la República de Guatemala; cumpliendo de esa manera la prestación de servicios básicos regionales.

c) Contribución especial y contribución por mejoras



De esta manera lo regula el código Tributario en su Artículo 13 Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente aumenta la plusvalía del inmueble.



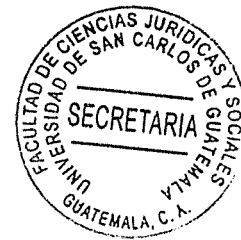
CAPITULO II

2. Principios del Derecho Tributario

Es de establecer en forma específica el tema de los principios que regulan la actividad impositiva del Estado en la relación jurídica tributaria, por ser ellos los que en gran medida determinan su contenido y constituyen una importante protección y garantía para los sujetos obligados, haciendo que todo sea establecido en ley a como corresponde.

Así mismo los principios son el origen o el fundamento de las normas, y participan de la idea de principalidad siendo justos a que a estos mismos se les otorga primacía frente a las restantes fuentes del Derecho. Se fundan en el respeto de la persona humana o en la naturaleza misma de las cosas.

Se ha reconocido a lo largo del pasar el tiempo la necesidad de fijar principios que regulen actividad tributaria y que, en definitiva, sirvan de criterios orientadores al momento justo de dictar las normas precisas; todos estos aspecto sirven de cimiento fundamental en la creación y certeza jurídica dentro del ámbito tributario, dando como base fundamental la protección y garantía que el Estado protege al contribuyente y es justo en cuanto al aporte de conocimiento que estos realizan para que exista una certeza jurídica, así como un amparo del cuerpo legal hacia los sujetos que puedan ser afectados en detrimento de su patrimonio adquirido por sus rentas de trabajo diario, las cuales de una u otra manera son gravadas en algunos casos innecesariamente.



2.1 Principios propios y principios constitucionales del Derecho Tributario

Para hacer referencia a dicho tema se tiene como referencia a una serie de estudiosos del Derecho Tributario y se elabora una compilación de los siguientes principios; claro que es preciso mencionar que unos son doctrinarios a los cuales también se les denomina principios propios y otro que están contenido dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Adam Smith quien fue economista y filósofo escocés, así mismo Catalina García Vizcaino de nacionalidad argentina y Gladys Monterroso abogada guatemalteca experta en Derecho tributario, son jurisconsultos en quienes se apoya esta investigación.

2.1.1 Principios propios del Derecho Tributario

A los principios propios de Derecho Tributario también se les conoce como principios técnicos, a estos se les considera importantes porque de una manera general sirven de base para una mejor estructuración y recomendación que permitan al Estado tener un mejor rendimiento en el sistema impositivo. “Conforme al dogma de la subordinación de todas las ramas jurídicas a la Constitución, la existencia de una ley no es suficiente por sí sola; es imprescindible, además, que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos”⁵. Mario Augusto Saccone hace saber en su análisis que la ley debe ir

⁵ Mario Augusto Saccone, **Manual del Derecho Tributario**, 2002, Pág. 64

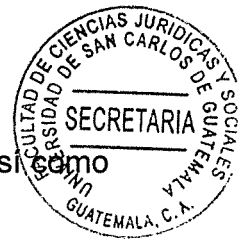
acompañada y complementada en base a los principios como enunciados jurídicos necesarios en una relación tributaria. “El derecho tributario cuenta con principios fundamentales, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías del contribuyente”⁶.

Ese rendimiento del cual se hace mención en el párrafo anterior es en cuanto a la recaudación, tal cual se debe; sin dejar que también de esa manera proteja al sujeto débil económicamente hablando, en el cumplimiento de la obligación tributaria. Estas garantías de las cuales hace mención la estudiosa del derecho Gladys Monterroso, son las mínimas que deben estar inmiscuidas en la tributación, ya que el contribuyente debe tener protección en legalidad en cuanto a sus obligaciones.

a) Principio de la certeza tributaria

Principio tributario que tiene como fin único el determinar con precisión el tiempo, modo y cantidad del pago a efectuar a la Administración Tributaria, con especificación y claridad, sin dejar ambigüedades o dudas al respecto. Cuando esto no sucede el sujeto obligado en el cumplimiento de la tributación deja de cumplir con las mismas dejando a su voluntad el cumplimiento o no, ya que la certeza en cuanto al tiempo de dicho cumplimiento no es claro; entonces es de resaltar que este principio es uno de los más importantes ya que va acompañado a la legalidad con la cual se exigen las obligaciones, por lo mismo que están amparadas en la ley.

⁶ Gladys Monterroso, **Fundamentos Tributarios**, 2019, Pág. 36



La certeza tributaria debe ser justa, clara y concisa tanto para el sujeto activo, así como al sujeto pasivo.

b) Principio de la Suficiencia

Los tributos que recauda el Estado deben ser suficientes para poder realizar la distribución necesaria y que con estos se pueda cumplir con el gasto público que es de proveer de bienes y servicios a la ciudadanía y velar por el bien común.

Uno de los problemas más grandes que tiene el Estado para poder recaudar lo necesario es la evasión de impuestos; claro está, que esta es la forma en que muchos ciudadanos obligados a un determinado gravamen, omiten por cualquier medio el cumplir con lo establecido en ley; pues de esta manera el sistema tributario deja de percibir esa recaudación monetaria y al ser así se dejan de cumplir con obligaciones de Estado hacia la ciudadanía, que está esperando que la acción de suficiencia recaudatoria del régimen tributario cumpla, en forma cuantitativa y cualitativa con todos los aspectos que como Estado es obligado por la Constitución Política de la República de Guatemala.

De manera tal que los ingresos tributarios permitan a las administraciones la cobertura duradera de los gastos que hayan de financiar, todo esto siendo parte del Presupuesto General de la Nación, pues es la vía que marca la normativa legal a seguir, para que todo lo recaudado, sea ejecutado por todas las instituciones y que estas cumplan con los servicios que están obligados por mandato interno, siguiendo la jerarquía justa.

c) Principio de la comodidad

Este principio se refiere a la facilidad que debe tener el obligado a cumplir con lo establecido en la ley acorde al impuesto al cual es afecto; por lo cual esto debe crearse medios necesarios para que la recaudación de los mismo sea factible tanto para la administración de cumplir con su labor y del contribuyente para poder saldar la deuda ante la misma administración; con el avance de la tecnología y la implementación de la misma en la Administración Tributaria ya pueden realizarse algunos pagos en línea haciendo de esta manera más cómodo el cumplimiento de las obligaciones.

d) Principio de Simplicidad

La recaudación del ámbito monetario hacia las arcas del Estado debe estar acompañadas de sistema tributario, el cual debe ser simple, certero, pues en ello radica la posibilidad de lograr un mayor rendimiento de los tributos con el fin de cumplir con la prestación de bienes y servicios y todo esto se logra a través del cumplimiento voluntario, sin intervención del órgano o ente fiscalizador; en este caso especial el mismo obligado busca pagar a la administración tributaria.

Un sistema no muy claro y complejo permite que no haya un cumplimiento voluntario de la obligación; así mismo aumentan los costos del contribuyente y los costos de fiscalización y sin no decir que también favorece a la evasión; este principio de hacer que el cumplimiento de las obligaciones sea lo más sencilla posible y de otorgar facilidades para que todos aquellos obligados sean motivados por el sistema a pagar.



e) Principio de la factibilidad

Esto se refiere a que todos los tributos sean practicables y aplicables tanto como para administración, así como al contribuyente; puede mencionarse como la factibilidad que la administración pueda en cierta manera autorizar a los contribuyentes que cumplen con todos los requisitos, el poder extender facturas en cuanto al cobro de sus servicios, ya sean profesionales, manuales o de otro tipo. La obligación puede cumplirse mediante cheque, sistema bancario u otro idóneo.

f) Principio de continuidad de los tributos

Este principio se refiere a que los tributos tengan permanencia dentro del tiempo al cual se le ha destinado como un hecho generador y que se encuentren dentro del sistema tributario para el pronto y acelerado cumplimiento del pago correspondiente del mismo.

Todo impuesto tiene determinada vigencia, ya sea temporal o permanente, esto lo establece la ley desde el momento de su creación, también dependerá del tipo de impuesto del que se trate.

g) Principio de congruencia y sistematización

Este se basa en que no exista contradicción entre lo que establece la ley y lo que se deba cumplir con la misma. Todo esto se regula por la sistematización de los elementos necesarios y que sirven de medio entre la administración y el contribuyente.



h) Principio de Transparencia

Para el contribuyente debe quedar claro el proceso de cumplimiento, a esto se refiere la transparencia; es decir, no debe quedar ningún aspecto ambiguo ni oculto que afecte los intereses del contribuyente ante la administración y de esta manera estos puedan conocer con precisión lo correspondiente a sus derechos y obligaciones ante la administración tributaria.

i) Principio de economía tributaria

Este principio es muy importante ya que él es que determina que no deben existir sacrificios económicos para el contribuyente para el cumplimiento de la obligación, es decir, que no sea oneroso, complicado ni eficiente el cumplimiento de la carga tributaria.

La Administración Tributaria lo que desea es el pago y facilita su cumplimiento.

2.1.2. Principios constitucionales del Derecho Tributario

Para poder entender lo relativo a los principios constitucionales, se debe citar el Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala que textualmente expresa: "Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son

nulas ipso jure”⁷, ante tal situación, se establece que los principios constitucionales el derecho tributario son de cumplimiento obligatorio, ya que lo establece la ley de mayor rango en el territorio de Guatemala, y son estos que dan la garantía necesaria tanto a la administración pública como al contribuyente de una certeza jurídica fidedigna; a este criterio de Gladys Monterroso se analiza y valora el aporte certero en su alocución dentro del ámbito jurídico.

La Ley del Organismo judicial en el Artículo 3 “Primacía de la ley. Contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o practica en contrario”, esto da a entender que cuando por medio del procedimiento adecuado a través del proyecto de ley, desde su creación hasta la publicación en el diario oficial y su entrada en vigencia, ninguna persona puede en algún momento tomar como excusas cualesquiera de los preceptos anteriormente detallados dentro del artículo de la ley citada.

Total, es claro que cuando se ha llevado a cabo todo el procedimiento que la ley dicta ya se ha establecido un hecho generador, ante lo cual también un sujeto pasivo que será el contribuyente y tan solo quedará en cumplir con el tributo. Dichos principios constitucionales serán detallados uno a uno de acuerdo con lo que preceptúa la ley, de acuerdo a la importancia de cada uno.

⁷ Ibid. Pág. 7



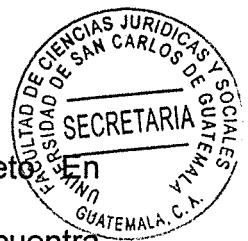
a) Principio de legalidad

Este principio se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239, en donde establece que “los impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, le competen decretarlos exclusivamente al congreso de la república” y esto lo realiza a través de las necesidades del Estado, así como de establecer el monto que se debe recaudar para cada año fiscal de acuerdo con el presupuesto de la nación; que deberá ser suficiente para cumplir con las obligaciones estatales.

Se hace el análisis correspondiente a que un hecho generador sea protegido por el principio de legalidad debe constar en una ley, sea cual fuere el objeto de esta, ya que así de esa manera también se establece la relación tributaria que existirá entre el sujeto pasivo del tributo o la responsabilidad solidaria cuando el impuesto es indirecto; sin dejar de mencionar el tipo impositivo y la base imponible en cuanto al monto del pago de la obligación a la que se refiera. Dentro de ese principio de legalidad también estarán contempladas las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; así como las infracciones y sanciones tributarias, además de las exenciones. Así que en resumidas palabras todo lo que se deba de exigir al contribuyente y todo lo que exija la administración tributaria deberá estar basado en ley.

b) Principio de Juridicidad

Por juridicidad entendemos la idea de que todos los órganos del Estado deben adaptar



su actuación a lo que establezcan las fuentes del derecho en casos concretos. En cuanto a la competencia de conocer asuntos referidos al ámbito tributario se encuentra el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, por contienda entre la administración tributaria y el contribuyente, todo esto surge por la inconformidad en resoluciones impugnadas al fisco o pagos reprochados al contribuyente; lo anterior se encuentra regulado en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

c) Principio de reserva de la ley

Este principio se refiere a que todas las bases de la recaudación deben estar en ley, es decir ninguna otra disposición que no sea promovida por el congreso de la república ya que esta lleva consigo el proceso de creación de ley y toda aquella disposición que sea creada, promueva o tergiverse estas disposiciones serán nulas de pleno derecho; este principio también establece el alcance del reglamento tributario indicando que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concreten a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo.

d) Principio de capacidad de pago

La capacidad de pago se ha entendido como la aptitud económica del contribuyente para cumplir con el deber de contribución a los gastos públicos. Este tipo de principio relaciona al contribuyente directamente con los beneficios que este tiene en la forma o manera de acrecentar su patrimonio familiar o de acuerdo con las rentas o ganancias que este logra percibir en los periodos de trabajo así mismo la manera en la cual ha de



cumplir con las obligaciones tributarias.

La aptitud económica en cuanto al comportamiento económico del contribuyente se referirá a dos aspectos uno el aspecto directo y el otro el aspecto indirecto; el primero se refiere en cuanto a los ingresos y activos del sujeto y el segundo es cuanto al solo consumo y no ingresos; podría decirse que el contribuyente podría en algún caso no tener la aptitud de capacidad de pago por no tener los ingresos suficientes; pero lo que sí está claro, es que el impuesto ahí está al día. La capacidad de pago debe estar amparada con una estructura en leyes tributarias para que ese mismo sistema tributario sea justo y equitativo, según se puede establecer en el Artículo 243 de la Constitución política e la República de Guatemala.

e) Principio de igualdad

Este principio establece que ante la ley todos somos iguales, es decir, que todos aquellos contribuyentes que estén afectos al cumplimiento de una misma obligación tributaria deben cumplir con las mismas, de acuerdo con su capacidad de pago, y con la base imponible que le corresponda según el gravamen establecido.

Se concluye en que la norma tributaria debe aplicarse a todos aquellos que se encuentren dentro de la hipótesis tributaria del cumplimiento de la misma; así mismo este principio de igualdad no solo se refiere al cumplimiento de la obligación tributaria sino también a los beneficios que se otorguen como condonación o reducciones.

Ante la ley todos son iguales y de esa manera debe comportarse el sistema tributario a los obligados, no haciendo excepción alguna para cumplir o incumplir con dicha obligación, o todos son obligados a cumplir o todos condonados por el sistema.

f) Principio de generalidad

Según establece perfectamente este principio es el que establece que son deberes y derechos de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos en la forma descrita por la ley y esto queda establecido en el Artículo 135 literal d de la Constitución Política de la República de Guatemala; según este precepto, todos los individuos deben de pagar impuestos y ante lo cual no hay uno que se encuentre exento a dicha obligación, por lo mismo es aplicable a todos los sujetos en forma universal, siempre y cuando tengan una actividad económica que se encuentre dentro de la hipótesis de un hecho generador sobre del cual deba cumplir.

Por lo tanto, todos los guatemaltecos están llamados a sufragar los gastos públicos a través del pago de los diferentes tributos; pudiendo tener como excepciones la capacidad contributiva y la capacidad de pago; por lo tanto, ningún ciudadano guatemalteco se encuentra exento de cumplir de por lo menos algún impuesto, ya que se cumple de forma directa o de forma indirecta con el pago de la carga tributaria. De una u otra manera cumplimos con el pago de impuestos, en una simple y sencilla compra pagamos como mínimo el impuesto al Valor Agregado.

g) Principio de la proporcionalidad

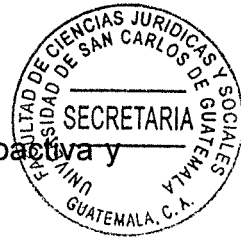
Se refiere específicamente a que todos los impuestos que pagan todos los contribuyentes deben de servir exclusivamente para recaudar fondos hacia las arcas nacionales y que estos sirvan para cumplir con el gasto público anual. Este principio vela que los impuestos no resulten desmesurados, ni abusivos y que se apeguen a las capacidades económicas de los contribuyentes; tomando también en cuenta al principio de la capacidad de pago y al principio de generalidad, ya que estos van interrelacionados con el mismo.

Cabe mencionar que todos los principios tributarios se complementan, porque a través de ellos se trata de dar certeza y seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es justo establecer parámetros de ejemplificación de cómo sería la proporcionalidad como principio en el momento de cumplir con una obligación tributaria; la persona dueña de un solo vehículo, por razón obvia pagara el impuesto de circulación del único vehículo de su propiedad, mas no es así para aquellas personas que son propietarias de flotillas de vehículos; que deberán pagar a la administración tributaria el gravamen por cada uno de los vehículos de dicha flotilla para poder circular por todo el territorio nacional.

h) Principio de irretroactividad

Es necesario saber que dentro de la materia tributaria se debe establecer, el ámbito temporal, el ámbito espacial, la carga impositiva; pero, lo que se expresa dentro de este



principio es la aplicación de una ley como regla general, que no es la no retroactiva y solo regula hechos posteriores a su sanción.

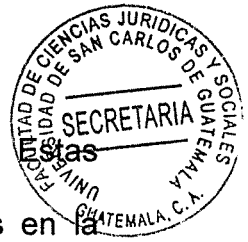
La aplicación de una ley que entrara en vigencia se regirá en esta simple regla la cual es que una ley solo puede regir el futuro de los pueblos y por lo tanto jamás podrá ésta establecer consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones que ya hayan ocurrido.

Por lo relatado en el párrafo anterior esto otorga confianza a los ciudadanos y certeza jurídica de que lo que se les está imponiendo son cargas tributarias justas por hechos generadores que recién han nacido a la vida jurídica y no por hechos o actos anteriores a él. La ley solamente es retroactiva en materia penal y en caso de favorecer al reo.

i) Principio de la prohibición de la doble tributación

El principio de la doble tributación o de doble imposición, se refiere a gravar con un mismo impuesto varias veces a un contribuyente que tiene un mismo ingreso, con base en un único hecho generador. Este fenómeno se presenta de manera reiterada en lo concerniente a la tributación internacional, pero también ocurre en interior del territorio nacional; razón por la cual esta investigación es motivada porque se cree que se vulnera este principio.

La prohibición a la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o



más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Estas características de la doble o múltiple tributación están claramente señaladas en la norma constitucional. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su párrafo segundo prohíbe la doble o múltiple tributación interna por un mismo evento o periodo de imposición; es injusto pagar doble cuando no corresponde. Muchas veces es imposible el poder aplicar este principio en relación a las cargas tributarias a nivel internacional, ya que cada país tiene su propia forma de gravar determinadas actividades económicas y a aquellas personas que tiene relaciones en este tipo de actividad se encontraran bajo esa doble imposición; todo esto se da porque cada Estado grava la actividad de sus ciudadanos o de sus residentes.

Este principio protege la doble imposición interna, es decir dentro de Guatemala. “En Guatemala en diferentes momentos históricos, se han decretado leyes tributarias que han violado el principio de prohibición de la doble tributación, por lo que se ha invocado la misma ante la Corte de Constitucionalidad”⁸, y este aporte hecho por el jurista Juan Carlos Filgueira Llaupé, hace referencia a lo que ocupa esta investigación, pues se basa en la doble tributación, que se da en un mismo hecho generador otorgándoles una doble imposición en un mismo espacio de tiempo.

j) Principio de la no confiscación

El principio de no confiscación en materia tributaria es considerado un principio tributario constitucional. Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 párrafo

⁸ Juan Carlos Filgueira Llaupé, Apuntes Derecho Tributario, 2010, Pág. 28



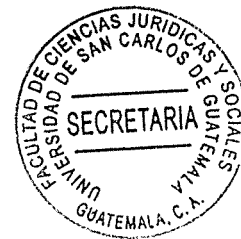
segundo de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se refiere a la prohibición a los tributos confiscatorios. La Constitución Política de la Republica de Guatemala es clara en ese aspecto y toda norma contraria a dicha disposición no debe nacer a la vida jurídica.

k) Principio de equidad y justicia tributaria

El poder expresar un criterio a través del cual se puede ponderar la distribución de las cargas o los beneficios la imposición de gravámenes a todos aquellos sujetos que como contribuyentes están obligados a cumplir y de esta manera se distribuyen las cargas y los beneficios para que unos no tengan ni una ni otra en exceso. Se le denomina también de justicia tributaria porque este va integrado íntimamente con otros principios de los cuales no puede ni debe separarse como lo son el de igualdad, el de generalidad y de capacidad de pago.

l) Principio de Confidencialidad

Todos los contribuyentes deben tener la certeza que todo lo concerniente a sus obligaciones legales en el aspecto tributario debe ser confidencial y para esto el sistema tributario tiene o debe implementar el aparato administrativo adecuado para que toda la información de los contribuyentes no se haga pública de manera anómala o accidental o de mala fe, afectando tanto a sujeto pasivo como a la Administración Tributaria.



CAPITULO III

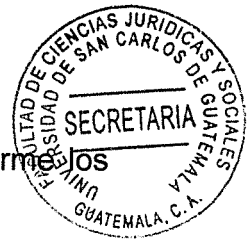
3. Obligación tributaria

Por la modernización a nivel mundial y ante la cual el Estado de Guatemala no es ajeno a los avances, a pasos agigantados por las necesidades que se van creando según las poblaciones; ya que para cumplir con esas necesidades se crea la obligación tributaria; la cual se define como toda obligación que surge como consecuencia de la necesidad de pagar tributos para el sostenimiento de los gastos del Estado.

3.1 Definición

Vínculo o relación jurídica que surge en virtud de que un sujeto, denominado activo, se encuentra facultado por ley para exigir del otro, denominado pasivo, el cumplimiento de una determinada prestación de contenido patrimonial ya se está en forma pecuniaria o en especie fiscal.

El sujeto activo al cual se refiere el párrafo anterior es la administración tributaria y esa facultad se la otorga la ley que es la cual establece de acuerdo con los mecanismos establecidos, los hechos generadores y el sujeto pasivo obviamente será el contribuyente; esta relación que surge no es meramente casual, sino es producto de que la Administración Tributaria recauda todas prestaciones que de manera económica el obligado debe de saciar, el vínculo o relación jurídica existente en la obligación tributaria, es por el simple hecho que es una imposición legal, inscrita en el Derecho



Público y destinada a lograr que el Estado a través de su cumplimiento conforme a los recursos que requiere para satisfacer su deber constitucional de bien común.

Como consecuencia de la obligatoriedad del pago de los tributos surgen obligaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Esto quiere decir que hay una relación entre el obligado tributario o sea el contribuyente y la Administración tributaria, es decir, el Estado, por lo tanto, el Estado es competente para reclamar el pago de tributos. El objetivo del pago de los tributos es que el contribuyente, de acuerdo con su capacidad económica, sufrague los gastos necesarios para el mantenimiento de las estructuras e instituciones del estado.

También se debe establecer que ese vínculo jurídico que se establece es personal entre el contribuyente y la administración; y se referirá a la personal individual o persona jurídica, que según su estatus con la administración deberá cumplir con lo que le corresponda.

La obligación tributaria nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hechos previstos en las leyes tributarias, con la realización del hecho generador, por lo que serán aplicables las disposiciones legales vigentes de su nacimiento.

En materia tributaria el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad ya que, por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible; por regla general pasa por todo el proceso de creación e la ley hasta que llegue el momento de su publicación y entrada en vigencia.

El Artículo 14 del Código Tributario menciona lo relativo a la obligación tributaria, haciendo énfasis que esta constituye un vínculo jurídico que es de carácter personal entre la administración tributaria y los entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella; así mismo hace mención que la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente; dando a entender que el incumplimiento de estas disposiciones podrían generar multa o en su caso cárcel.

3.1.1. Características de la obligación tributaria

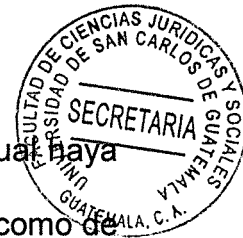
La obligación tributaria como tal tiene características que detallan una mejor comprensión para el estudio de esta, dichas características se encuentran detalladas a continuación:

a) *Ex lege*

El aforismo *nullum tributum sine lege*, es decir, nulo el tributo sin una ley. “La ley es la única fuente válida de imposición”⁹. La obligación tributaria se crea por fuerza de la ley.

Es momento de comentar que parte de ese análisis en donde la ley establece la creación de una obligación tributaria, surgen los dos sujetos que se encontraran en un mismo ámbito espacial y temporal, y a esto se le conoce con la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

⁹ **Ibid.** Pág. 32



Se establece que cuando surge la obligación tributaria, en la ley sobre de la cual haya surgido el hecho generador, esta hará mención del objeto de la obligación, así como de la tasa o base imponible, no dejando también de prescribir el momento y lugar en donde debe cumplirse con el tributo; a sabiendas que todo impuesto tiene su tiempo en el cual deba cumplirse.

A diferencia de las otras obligaciones cuya fuente puede ser el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley, la obligación tributaria sólo tiene como fuente a la ley. Es ella la única que puede dar origen de la obligación tributaria en virtud del principio de la legalidad, por lo cual se excluye cualquier otra fuente de obligación tributaria.

b) Es de derecho público

El Estado por medio del ente encargado de la legislación, en este caso el Congreso de la República de Guatemala, realiza el procedimiento de la creación de la ley, a través de la cual impone el nacimiento de la obligación y así mismo regula todo el régimen jurídico, integrando las previsiones específicas con las generales del ordenamiento tributario.

Lo que implica que estamos en presencia de aquella figura jurídica en que existen objetivamente un acreedor, que es el Estado, razón por la cual es de derecho público, por ser quien exigen el pago o contribución, además de un deudor y una prestación, cuya fuente es la ley. Se trata de un vínculo que forma parte de la relación jurídico-

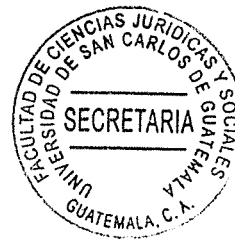
tributaria, en que el ente tributario como acreedor, exige al contribuyente deudor el pago de una suma de dinero por concepto de impuesto.

Lo dicho no es expresión doctrinaria, sino que tiene mucha trascendencia, ya que implica una notable evolución desde aquellos tiempos en que los tributos no eran sino una manifestación arbitraria del poder del rey, del príncipe, de los señores divinos. Hoy se puede decir que la obligación tributaria es un vínculo jurídico objetivo.

c) Nace como acaecimiento de un hecho gravado

Es de suma importancia saber que las obligaciones son fuente en la ley o ex lege, implican que los sujetos se van a ver obligados si incurren en actos, hechos o conductas que la propia ley se encarga de definir En el caso de la obligación tributaria, cuando la ley ha establecido un hecho gravado el contribuyente se verá obligado, cuantitativamente con el Fisco, si incurre en el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria.

El hecho gravable serán todos, aquellos presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta derivan determinadas consecuencias jurídicas. Si bien la obligación tributaria tiene siempre como fuente una norma legal, en consecuencia, nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación. Por el hecho gravable el sujeto activo exige y el sujeto pasivo debe cumplir; así es como se establece la Relación Jurídica en el ámbito tributario, siendo la obligación tributaria la que los une intrínsecamente en forma legal.



d) Obligación de dar

Las obligaciones pueden tener como objeto dar, hacer o no hacer alguna cosa, esto lo establece el Código Civil en el Artículo 1319, así mismo lo establece el código tributario en el Artículo 23 en donde hace mención que los contribuyentes son los responsables y están obligados a pagar el tributo y esto es obligación tratándose de la obligación tributaria, el objeto de ella implica una prestación de dar y, específicamente, la entrega de una suma de dinero de parte del contribuyente al fisco; esta obligación de dar se encuentra simplificada en el tipo de impuesto a pagar; Cada uno de los contribuyentes sabe lo que debe cumplir ante la administración tributaria.

Esta prestación es, sin duda, de carácter patrimonial e implica que el particular deberá sacrificar parte de su patrimonio en favor de la administración tributaria quien es la que ejerce el poder tributario, entrando en sus arcas una cantidad de dinero que será utilizada para poder cumplir con las obligaciones de Estado o para poder reunir lo necesario para el gasto público.

Toda recaudación fiscal que se realice por parte de la administración tributaria es base fundamental para poder establecer el presupuesto general de la nación y de esta manera poder cumplir con todas las obligaciones establecidas en ley, para la prestación de servicios y sobre todo velar por el bien común de todos los ciudadanos que forman parte de la República de Guatemala.

Esta obligación de dar siempre es en un ámbito pecuniario, ya sea en dinero o especie.

e) Se quiere dotar al Estado u otro ente público de recursos

El Estado necesita de los impuestos para poder cumplir con su labor del bien común. En relación con todo lo concerniente del que hacer de la administración tributaria lo que se persigue es que, a través del pago de la suma de dinero, el Estado u otro ente obtenga recursos para la satisfacción de las necesidades públicas. "Todas estas necesidades públicas son aquellas que son de servicio a los administrados y no necesariamente al contribuyente, como aquella prestación pecuniaria que el Estado exige, por Ley, como contraprestación del uso actual y opcional de un servicio público"¹⁰.

El autor citado, es certero ya que muestra esta característica muy importante, ya que viene a limitar la neutralidad o abstracción de la obligación tributaria y la perfila hacia el cumplimiento de un objetivo claro que es satisfacer necesidades colectivas, remitiendo los recursos necesarios que ya están asignados a cada institución a través del Presupuesto General de la Nación.

3.1.2 Clases de determinación tributaria

En relación con este aspecto es importante el saber que todo surge por medio del hecho generador o es aspecto gravable como lo mencionan algunos autores doctos en la materia; ya detallado el hecho generador hay que cualificarlo y asígnale la base imponible llegando así al impuesto a pagar.

¹⁰ Efraín Salomón Vara, **Tributación I**, 2007, Pág. 31.

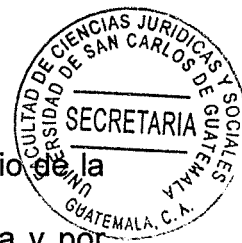


Justo es analizar la forma o manera de cómo efectuar el proceso antes señalado, lo que comúnmente se denomina determinación de la obligación tributaria o accertamiento y a quién corresponde efectuar ese proceso; aunque la misma ley cuando lleva ese proceso establece quién exige y quien cumple.

Se debe precisar dentro del proceso quien, cómo y cuándo se deba cumplir con la obligación y a este proceso es al que se le denomina determinación de la obligación tributaria, porque de no ser así quedaría en manos de los sujetos particulares el establecer el cumplir con la obligación, siendo estos mismos sujetos los que asignen el monto; por lo tanto, no son ellos los indicados de la determinación.

El accertamiento o determinación de la obligación tributaria es un acto declarativo, que puede revertir la naturaleza jurídica de una confesión extrajudicial si es el contribuyente el que lo efectúa o bien sólo un acto administrativo si lo lleva a cabo la administración tributaria.

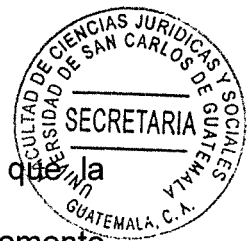
La determinación tributaria puede realizarla el propio deudor, así mismo el contribuyente juntamente con la administración tributaria, el juez en su caso como mediador entre la administración y el contribuyente, o solamente la administración adecuando los preceptos del tributo en cuanto a mora o pagos atrasados, multas o sanciones tributarias; en algunos casos la administración tributaria ya a determinado cuanto se ha de pagar; dígame impuestos directos y establecidos o algunas veces el propio sujeto deudor de la administración determina su pago por ejemplo la estimación del valor de una donación de un bien inmueble, pues este justiprecia el bien.



Para poder determinar una carga tributaria el propio deudor es quien por medio de la declaración de impuestos realiza un acercamiento a la administración tributaria y por medio de este formulario se toma como instrumento inicial en dicha determinación; Tomando en cuenta que se puede definir las declaraciones de impuestos como el reconocimiento que el contribuyente hace del acaecimiento del hecho gravado, generador de la obligación tributaria, y la estimación por parte de aquél del alcance cuantitativo del mismo.

Entonces puede tomarse como la autodeterminación del deudor de el mismo poder determinar con sus propios documentos lo que debe pagar al fisco; es necesario hacer mención que la determinación tributaria también pueden realizar en un sistema denominado mixto, debido a la acción coordinada de la administración tributaria y del contribuyente, efectuándose el accertamiento entre ambos. En este caso, el contribuyente proporciona los elementos y antecedentes al órgano de la administración fiscal y este último efectúa la determinación propiamente tal de la obligación tributaria; en este tipo de determinación es donde se realizan ajustes necesarios cuando haya mora en los pagos, cuotas atrasadas, multas o simplemente condonaciones de parte de la administración.

También la determinación en casos especiales la puede fijar un juez, cuando por la naturaleza el pago u obligación deba asignar el pago correspondiente. A este tipo de determinación también se le conoce como determinación judicial; en Guatemala suele darse en el derecho interno, además de ser muy excepcional ya que opera en el caso del impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones.



Ante todo, lo relacionado en los párrafos anteriores se llega a establecer que la obligación tributaria llega a tener sus efectos y esto se da cuando se llega el momento justo del pago. La exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad.

A partir del momento en que transcurrió el plazo establecido, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida, es así como el ente público titular del crédito, el que está legalmente facultado para compeler al deudor el pago de la prestación. La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo; en algunos casos la demora

En Guatemala el Código Tributario prevé expresamente el concepto de exigibilidad, en el Artículo 14 párrafo segundo que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución, referente a los créditos fiscales y estos créditos fiscales son los que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios públicos o sus empleados públicos o de los particulares que sean obligados o exigidos, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter.

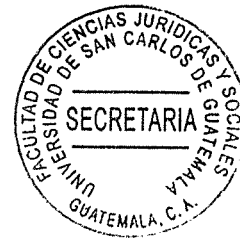
3.2 Formas de extinción de la obligación tributaria

Cuando se hace referencia a la extinción en cualquier ámbito, se menciona al aspecto donde desaparece toda obligación hacia el fisco, por lo cual la Administración Tributaria no tendrá que reprochar ningún pago por parte de cualquier particular ya que por una u otra forma se habrá cumplido con la obligación.

"La Administración Tributaria estará obligada a aceptar el pago parcial de la deuda tributaria aplicando las reglas de imputación y a su vez la Administración Tributaria queda facultada a iniciar el proceso de Cobranza Coactiva por el saldo que quedará pendiente de pago"¹¹.

Es de establecer que la disolución del vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo hace desaparecer la relación jurídica tributaria por llegar al supuesto de que se ha cumplido con la obligación, es decir, haber satisfecho el pago o que haya surgido alguna otra circunstancia que permita que la obligación ya no sea exigida por el ente tributario o que al cumplimiento de esa obligación desaparezca por cumplir las circunstancias que la originaron; es de establecer que cuando surjan algunas de estas circunstancias el sujeto pasivo debe de ejercer su derecho de petición e invocar lo que la ley le permita.

¹¹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, **Los principios del Derecho Tributario y la relación Jurídica Tributaria**, 2014, Pág. 129



Las formas de extinción de las obligaciones, doctrinariamente aceptadas son:

- El pago;
- La compensación;
- La confusión;
- Prescripción;
- Condonación o remisión;
- Exención.

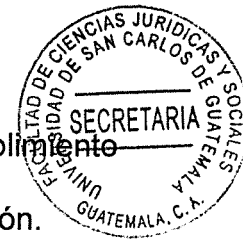
La legislación guatemalteca, en el Código Tributario Artículo 35, establece que, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago;
- Compensación;
- Confusión;
- Condonación o remisión;
- Prescripción.

De esta manera se detallará cada una de las formas de extinción de la obligación.

3.2.1 El pago

Es la forma más simple y común del cumplimiento de una obligación. Constituye la forma aceptada para extinguir la obligación y lo podemos definir como la entrega de la



cosa o cantidad debida, por el sujeto activo, es decir, el contribuyente; el cumplimiento del pago será monetario o en especies fiscales que cumplen igual o mejor función.

El Código Tributario Decreto Numero 6-91 hace mención que el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extinguen la obligación; el objetivo del pago es la realización de la prestación en qué consiste la obligación tributaria; para poder realizar el cumplimiento de la obligación en cuanto al pago, este puede ser realizado por el mismo deudor al cual, el hecho generador ha establecido desde la creación de la relación tributaria, así mismo, también lo puede realizar el responsable que en ese momento tiene la posesión de la riqueza que es gravada por el impuesto, de tal manera que lo realiza un tercero que está vinculado de alguna manera con el deudor o de la misma manera lo realiza un tercero sin tener vínculo con el deudor.

La administración tributaria lo que exige es el pago o el cumplimiento de la obligación, no importando quien lo realice, ya sea el deudor o un tercero a nombre del anterior con vínculo o sin él.

Los tres requisitos indispensables son los siguientes:

- El lugar del pago el cual queda establecido dentro de la norma desde su creación y se refiere al lugar geográfico o bien la oficina de la autoridad ante la que se debe presentar la entrega de la prestación; siempre el sistema tributario tendrá sus propias agencias para poder recaudar o simplemente utiliza en sistema bancario nacional.

- Tiempo de pago, entendiéndose como tal los plazos, los lapsos de tiempo, entre los que se debe cumplir la obligación, ya sea mensual, bimestral, anual o cualquier que mencione la ley respectiva.
- La forma de pago es la manera tal cual quedará cubierta la prestación, efectivo o especie.

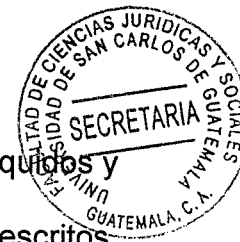
Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que expida la misma Administración Tributaria.

3.2.2 Compensación

La compensación es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, es decir, que tienen un vínculo económico uno con el otro, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

El principio básico que regula este procedimiento es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan; esta reciprocidad hace que la obligación se extinga, siempre y cuando los sujetos expresen su consentimiento; aplicándose a esto la denominada teoría de la voluntad.

El Decreto 6-91 hace mención dentro del Artículo 43 que la administración Tributaria podrá compensar de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos

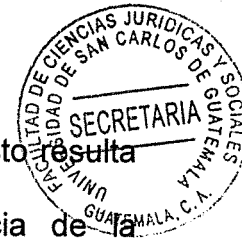


tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. Así mismo sigue detallando que la compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.

En algunos casos los contribuyentes según el tipo de impuesto son obligados a pagar mediante declaración y de esa manera, podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo los accesorios; este principio pues regula un procedimiento cuyo es fin práctico, pues de liquidan dos adeudos que directamente se neutralizan; además la Administración Tributaria también puede realizar de oficio lo referente a la compensación bajo los supuestos de que si procede, estableciendo la deuda tributaria de entes públicos y entes privados a favor del Estado.

3.2.3 Confusión

El Código Tributario es claro en su Artículo 45 cuando define que la confusión es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor extingue esa obligación. Es una forma típica que regula el código tributario, así como el Código Civil guatemalteco y que es la extinción de las obligaciones, teniendo este lugar cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o cualquier



otra causa, la calidad de acreedor y deudor; puede hacerse mención que esto resulta cuando el sujeto pasivo, es decir el contribuyente, como consecuencia de la transmisión de los bienes resulta siendo el acreedor ante el Estado; dejando ser sujeto pasivo y deudor, convirtiéndose el acreedor y sujeto activo ante el Estado; es decir que en un mismo sujeto se concentran la capacidad de ser deudor y acreedor del estado.

El Código Civil Decreto 106 ha regulado esta figura para ir simplificando y regulando según el derecho común, el cumplimiento de las obligaciones.

3.2.4 Condonación o remisión

Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones, moras, multas u otras obligaciones que sean accesorias, además de autorizar su pago aplazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país.

Es otra forma de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas en tanto, no lesione otros intereses protegidos por el derecho.

El único ente que puede establecer condonaciones en relación con la deuda tributaria es el poder legislativo en cuanto al poder de imperio de la creación de leyes, por lo general se da cuando el Estado ve de manera imposible el cobro de la deuda y razón

por la cual decide condonarlo total o parcialmente.

3.2.5 Prescripción

La prescripción es una forma de adquirir cosas ajenas, o bien, de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído dichas cosas o no haberse ejercido dichas acciones en un tiempo determinado.

Gladys Monterroso describe que: "la prescripción se conforma, cuando el deudor tributario, queda liberado de la obligación por la inacción del Estado, por cierto, periodo de tiempo, establecido previamente en la ley"¹².

Es de hacer resaltar que la prescripción es positiva porque va a favor del contribuyente, ya que este se libera de la obligación por el paso del tiempo; sin embargo, es de hacer saber que para que esto ocurra el contribuyente tiene que ejercer su derecho de petición ante la administración tributaria o la institución estatal para poder liberarse de la obligación en un término de 4 años.

¹² Gladys Monterroso, **Op. Cit.** Pág. 180



CAPITULO IV

4. Marco jurídico sobre la doble tributación en el pago del impuesto de timbres fiscales en las dietas contenidas en el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Para poder realizar una explicación completa y acertada en relación al marco jurídico sobre la doble tributación en el pago de impuestos de los timbres fiscales en las dietas que contiene el nuevo reglamento del Impuesto Sobre la Renta es necesario establecer oportunamente la importancia del papel que realizan las leyes y su aplicación dentro del ámbito de las relaciones entre los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria.

Es de vital importancia el estudio comparativo dentro del cuerpo legal de lo relativo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario Decreto 6-91, la ley de actualización Tributaria Decreto número 10-2012, la ley del Impuesto de Timbres fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto número 37-92 y otras leyes que tienen relación muy importante en cuanto a las rentas y dietas que obtienen las personas dentro del territorio guatemalteco y que regulan de una u otra manera las obligaciones tributarias que tienen hacia el Estado.

Muchas de esas personas tienen relaciones de trabajo o de asesoría con el Estado o con entidades autónomas, semiautónomas, centralizadas o descentralizadas; claro está, que estas actividades también se encuentran reguladas dentro del ámbito de la ley ya que esta es la que regula el ordenamiento normativo que se deba cumplir.

4.1 Definición de dietas

Según establece la ley orgánica del presupuesto de la nación “Las retribuciones que el Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas paguen a sus servidores públicos en concepto de dietas por formar parte de juntas directivas, consejos directivos, cuerpos consultivos, comisiones, comités asesores y otros de similar naturaleza, no se consideran como salarios y, por lo tanto, no se entenderá que dichos servidores desempeñan por ello más de un cargo público”¹³. Los autores citados en el pie de página son certeros al mencionar que estos servidores públicos no desempeñan doble cargo por ser parte de las entidades antes mencionadas.

De la misma manera sigue estableciendo la ley del presupuesto que la fijación de dietas debe autorizarse por acuerdo gubernativo, previo dictamen favorable del Ministerio de Finanzas Públicas, Se exceptúan de esta disposición, las entidades que la ley les otorga plena autonomía, que se rigen por sus propias normas, debiendo informar al Ministerio de Finanzas Públicas sobre dicha fijación.

Este es el marco legislativo de las dietas que, como se observa, deja abiertas brechas para arbitrariedades: tanto el monto de la dieta por sesión, como la cantidad de sesiones que realizan en el mes, son determinadas por las mismas personas que las reciben. Pertenecer a Junta Directiva del Congreso aumenta lo recibido por concepto de dietas y gastos de representación.

¹³ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco, **Derecho Tributario**, 2008, Pág. 287

Es decir que cada entidad impone sus criterios, sin que haya una legislación unificada que determine, primero, qué tipo de trabajo remunera las dietas, y segundo, si este trabajo es similar al que debería cumplir un funcionario por el puesto que ostenta, y que ya lo remunera con un salario.

Dieta es la retribución o pago al trabajador como compensación a los gastos realizados durante un desplazamiento por necesidades de su trabajo o simplemente por formar parte de juntas directivas, consejos directivos, cuerpos consultivos, comités asesores y otros de similar naturaleza, como los siguientes:

- Comisiones del Congreso de la República de Guatemala.
- Consejo del Ministerio Público.
- Consejos Municipales de todas las municipalidades del país.
- Consejo Directivo del Instituto Nacional de Electrificación.
- Directorio de la Superintendencia de Administración tributaria.
- Directorio del Registro Nacional de las Personas.

En el año 2019 un total 60 instituciones autónomas y descentralizadas recibieron presupuesto para ejecutar en dietas, y pagaron 43 millones de quetzales a funcionarios y representantes bajo este rubro; de tal manera, que se puede decir que la ley permite que se pague una dieta a alguien sólo por asistir a sesiones, sin importar la relevancia y contenido de los encuentros; se resalta que estas instituciones por si solas establecen el pago de la dietas, muchas veces se auto recetan aumentos dañinos al



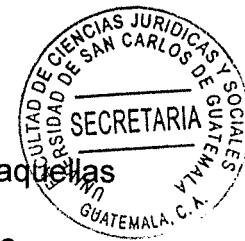
erario nacional, afectando la economía del país en la erogación de dinero innecesario.

4.2 Definición de Renta

Se les denomina así a todos los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciben o devenguen, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación; también, se puede entender a la renta como el tipo de ingreso constante, aunque venga de distintas partes, que es mayormente controlado por entes económicos gubernamentales, representada en Guatemala como Administración Tributaria; también puede utilizarse en otro contexto, al utilizar el término renta, empleándolo para nombrar el pago constante a un trabajador por la retribución del servicio ofrecido.

4.3 Definición de Impuesto Sobre la Renta

Es el impuesto directo de mayor importancia en nuestro ordenamiento tributario, el que se cumple de modo fundamental la cuantificación de la capacidad económica del contribuyente como requisito esencial para fijar la cuota tributaria, es la forma en que define Juan Martín Queralt en su obra de derecho tributario, así mismo, continúa expresando que el objeto de dicho impuesto es gravar las rentas de las personas físicas residentes en nuestro país ;la renta es siempre una riqueza nueva, material o inmaterial, sea consumida o ahorrada o invertida, pero lo seguro es que hace acrecentar el patrimonio de quien la perciben; en pocas palabras es aquel pago que se



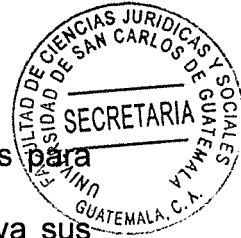
descuenta por medio de las instituciones y de un agente de retención a todas aquellas personas que son susceptibles de ganancias y con ellas aumenten su patrimonio.

4.4 Impuesto Sobre la Renta desde su inicio hasta la actualidad

En 1961, Miguel Ydigoras Fuentes promovió la ley del Impuesto sobre la Renta, la cual tuvo mucha oposición de las cámaras empresariales, el proyecto fue retirado por el exceso de presión que tuvo el gobierno, esperando una mejor oportunidad dentro del ámbito nacional para no dejar pasar el momento histórico de implementar dicho impuesto. Al alcanzar una cierta estabilidad el gobierno, nuevamente Ydigoras, envió el proyecto de ley del Impuesto Sobre la Renta, que fue aprobado en octubre de 1962.

Miguel Ydígoras Fuentes fue derrocado por su ministro de Defensa, el coronel Enrique Peralta Azurdia, quien procedió a emitir el Decreto-ley 229, Ley del Impuesto Sobre la Renta, que previamente fue conocido en Consejo de ministros. La nueva ley entraría en vigor el 1 de julio de 1964. Por otra parte, durante el gobierno de Peralta Azurdia se derogó la Ley del Impuesto Sobre la Renta a las personas que había sido aprobada en el régimen anterior y se promulgó una nueva, sin que ello contribuyera a lograr un aumento significativo de recursos que lograra compensar la reducción de los impuestos aplicados a las exportaciones e importaciones.

De esta manera fue como llegó al poder Julio Cesar Méndez Montenegro quien empezó su labor con las manos atadas, pero, a pesar de las circunstancias, su gabinete estaba compuesto por una mayoría de civiles. Sabiendo de antemano



que tendría que cogobernar con el ejército, procedió a tomar algunas medidas para cumplir con su plan de gobierno; como toda persona que llega a gobernar lleva sus propias ideas de recolección tributaria, a lo que en la actualidad se le denomina paquete tributario.

De esa cuenta, el Congreso discutió y aprobó el 30 de noviembre el Decreto 1627, cuya vigencia sería exclusivamente por un año, aunque meses más tarde, en noviembre de 1968, el gobierno intentó introducir reformas al Impuesto Sobre la Renta. La comisión de reforma tributaria esperaba que de esta manera se volvieran permanentes los ingresos que se habían obtenido gracias al Decreto 1627 y sus prórrogas; el tiempo inexorablemente seguía su curso y entre los años 1970 y 1982 entre las dictaduras de Arana Osorio y periodos presidenciales de Kjell Laugerud y Romeo Lucas García existieron políticas tributarias que no cambiaron sustancialmente en lo relativo a los impuestos y según el Decreto Legislativo 1153 se realizaron cambios mínimos en relación con el Impuesto Sobre la Renta en lo relativo a las exenciones que modificó el Decreto Ley 229.

Durante el gobierno de facto del General José Efraín Ríos Montt se realizaron dos concesiones a la iniciativa privada, específicamente al comercio y a la industria. Así fue como nació a la luz el Decreto 73-83, que modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que fue el inicio de toda una nueva generación de incentivos y exenciones para beneficiar a las exportaciones no tradicionales. Esto provocó que fuera poca la recaudación de impuestos; dicha recaudación fue un fracaso porque fue confundida la forma de tributación ya algunas empresas ingresaban facturas demostrando pago de



Impuesto al Valor agregado para reducir el Impuesto Sobre la Renta, siendo distintos

Cuando llegó el tiempo histórico de Oscar Humberto Mejía Víctores de gobernar a través del golpe de Estado propinado a Ríos Montt se comenzó a vislumbrar una transición de los gobiernos militares y dar paso a la democracia que tanto anhelaba la población guatemalteca; y fue así como; el Decreto-ley 30-85 introdujo un impuesto selectivo al consumo y modificó el Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Papel Sellado y el Impuesto al Valor Agregado.

Durante el gobierno de Vinicio Cerezo se trató de poner en marcha un paquete tributario; en el paquete sobresalía el proyecto del Impuesto Sobre la Renta, que planteaba una nueva ley. Debe recordarse que el Decreto-ley 229 proveniente de 1964, vigente hasta el momento, había sufrido una serie de reformas y modificaciones en el transcurso de 20 años, lo que dificultaba su comprensión y aplicación. Finalmente, el Congreso aprobó el Decreto 44-90, que reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Durante el gobierno de Serrano Elías se realizaron cambios en lo respectivo a la actividad tributaria con el Decreto 68-91 que era aplicable al Impuesto Sobre la Renta y fue acá en donde eran deducibles gastos realizados en la imposición de Impuesto al Valor Agregado y teniendo como base la presentación de facturas lo que hizo fue realizar reducciones de todos aquellos afectos la Impuesto Sobre la Renta y la recaudación no fue la esperada. Esto fue el mayor fracaso dentro de recaudación hacia el Estado.

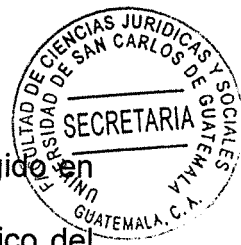


También en el gobierno de Ramiro de León Carpio por medio del Decreto 61-94 se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para poder paliar la crisis que había quedado con la salida de Serrano Elías y con la recuperación de la institucionalidad de nuestro País. En síntesis, durante el período 1991-95 el sistema tributario guatemalteco fue bastante vulnerable a cambios en el entorno económico y político.

En el gobierno de Álvaro Arzú, el Congreso emitió el Decreto 31-96, Ley del Impuesto de Solidaridad, Extraordinario y Temporal el cual primer año se cobraría el 1% del total de los ingresos brutos declarados en el período de liquidación del Impuesto Sobre la Renta, en el segundo la tasa se elevaba al 1.5% y en este caso sería acreditable al Impuesto Sobre la Renta.

Durante el periodo presidencial de Alfonso Portillo se llevó a cabo la propuesta fiscal que el ministro de Finanzas, con la anuencia de Portillo, envió al Congreso un día antes de la firma del acuerdo político. Es así, que surgió el Decreto 44-2000 el cual reformó siete leyes, incluida entre ellas el Impuesto Sobre la Renta; para que por medio de esta reforma hubiese mayor recaudación.

Entre de algunos de los antecedentes de las reformas tributarias de 2012, podemos mencionar que las principales leyes tributarias fueron promulgadas durante una reforma mayor en 1992. Desde ese año se han realizado diversos ajustes a la legislación, y esos ajustes se fueron dando por medio de decisiones políticas, cambios de tarifa general del Impuesto Sobre la Renta; así como 17 reformas a la ley del Impuesto Sobre la Renta y 4 mecanismos de soporte al Impuesto sobre la Renta

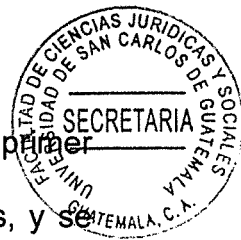


como impuesto mínimo, pues es de esa manera algunos cambios que han surgido en el Impuesto Sobre la Renta con el paso del tiempo; dentro de él tiempo histórico del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala se ha podido establecer cambios fundamentales que fueron dando origen a lo que actualmente es la Ley de actualización Tributaria.

4.5 Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012

El Decreto 10-2012 contiene la regulación del Impuesto Sobre la Renta, el cual por sus siglas es conocido como ISR; este es un impuesto que se aplica en Guatemala a toda aquella persona o entidad que obtenga renta proveniente del capital de inversión, del trabajo o gravas a la actividad mixta entre el capital y trabajo.

El primer considerando de la Ley de Actualización tributaria expresa que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos, claro, a través de la prestación de bienes y servicios y que el mandato constitucional de guardar conducta fraternal entre siempre aplicando los principios del derecho tributario; obligando a los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Que la Constitución Política de la República establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad con crecimiento acelerado y mantenido; el mismo cuerpo legal sigue estableciendo que el objeto de la ley es decretar un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales



o extranjeros, residentes o no en el país; y detalla en el segundo párrafo del primer artículo que el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que desarrolla el mismo Decreto 10-2012.

Para la determinación y pago de este tributo la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 y sus reformas vigentes, establece una legislación más sencilla para su cálculo y permite recaudar más recursos para el Estado. Este cuerpo legal establece y comprende tres categorías de rentas para los contribuyentes de acuerdo con el origen de ingresos de estos y esas tres categorías son las siguientes:

- Las rentas de actividades lucrativas;
- Las rentas de Trabajo;
- Las rentas de capital y las ganancias de capital.

En lo relativo a la renta de actividades lucrativas la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012 grava lo correspondiente a las dietas y el reglamento del mencionado cuerpo legal vulnera uno de los principios tributarios; el cual, es la no doble tributación; ya que lo protege la Constitución Política de la República de Guatemala; en el Artículo 243, párrafo segundo dado, que en sí misma, establece cuidadosamente que un sujeto pasivo no sea gravado por uno o más sujetos con poder tributario sobre de un mismo evento y en el mismo espacio temporal, es decir, que un mismo hecho generador no sea motivo de dos o más cobros.

Esta problemática en cuanto a la doble imposición ha sido recurrente en aquellas



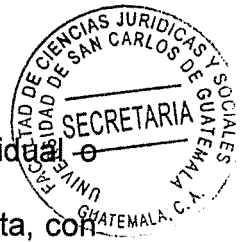
personas que son retribuidas por el Estado, entidades descentralizadas o autónomas como pago a los servicios públicos por formar parte de juntas directivas, consejos directivos, cuerpos consultivos, comités asesores y comisiones; todas estas actividades que producen rentas de actividades lucrativas, se encuentran reguladas en la Ley de Actualización Tributaria, las cuales son gravadas por el Impuesto sobre la Renta siendo la manera perfecta de afectar el patrimonio de algunos ciudadanos.

Esta práctica se da desde que entró en vigencia el reglamento del Impuesto Sobre la Renta, ya que en dicho reglamento se establece lo relativo al impuesto sobre las dietas como hecho generador; es de hacer saber que la ley se encargara de normar lo correspondiente a las disposiciones de toda renta que obtengan las personas individuales o jurídicas, en relación al impuesto, el cual se genera cada vez que se producen rentas gravadas.

La práctica del cobro se genera por el percibir las dietas.

La Ley de actualización tributaria, en el Libro Primero, Artículo 4, numeral 1, inciso j, establece que las dietas son rentas generadas por actividades lucrativas, las cuales se encuentran afectas al Impuesto Sobre la Renta ya que ésta se percibe dentro del territorio nacional, es decir, hasta donde la ley lo establece todo está bien, perfectamente detallado.

En cuanto al reglamento, cuya función es desarrollar la ley, establece en su Artículo 9 primer párrafo que de conformidad con lo establecido en los Artículos 4 numeral I literal

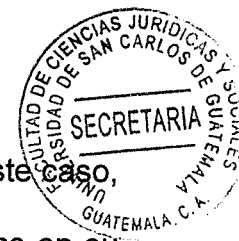


j) y 10 numeral 8 de la Ley, y para facilitar la recaudación, la persona individual o jurídica que pague dietas, deberá practicar retención del Impuesto Sobre la Renta, con carácter definitivo, en las normas previstas por la Ley; así mismo sigue estableciendo el mismo cuerpo legal en el segundo párrafo del artículo 9 que la deducción de ese gasto se comprobara con el recibo emitido por los miembros de directorios, consejos de administración, consejos municipales y otros consejos de órganos directivos de entidades públicas o privadas que puedan ser beneficiarios de la dieta.

Es de hacer saber que en la parte final del párrafo en mención deja claro y conciso que el documento que emiten dichos órganos por retención del pago también esta afecto al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Es de resaltar que la disposición del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta está creando norma, y esto no es lo que corresponde a dicho reglamento, al contrario, debe detallar y desarrollar la ley, porque esa es su función; de tal manera está vulnerando un precepto constitucional que está regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala donde se prohíbe la doble o múltiple tributación; ante lo cual las actividades lucrativas que son retribuidas por dietas pagan Impuesto Sobre la Renta y el documento que demuestra la retención de dicho pago también estará gravado por la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; todo esto deriva que esa disposición de hace a un mismo sujeto en mismo período de tiempo.

El problema es de enfocararlo directamente en el Derecho Público por el interés del



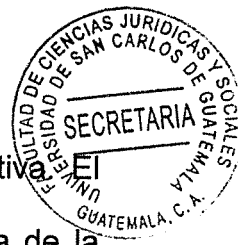
Estado, específicamente en el Derecho Tributario ya que el sujeto pasivo, en este caso, todas las personas que son retribuidas por razón de dietas deben ser gravadas en su actividad lucrativa solamente por uno de los dos impuestos, dígame el Impuesto sobre la Renta o el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

4.6 Procedimiento normativo utilizado para la retención del Impuesto Sobre la Renta

Para poder establecer el procedimiento de retención, es necesario comentar que existen dos regímenes para las rentas de actividades lucrativas siendo estas: En primer lugar, el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y en segundo es el

De tal manera el inscrito debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas; así mismo, debe de entenderse por renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas, las cuales se encuentran contenidas en los Artículos 18 y 19 del Decreto 10-2012.

Los contribuyentes que se inscriban al régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas. El tipo impositivo en cuanto al Impuesto sobre la renta será del cinco por ciento (5%) sobre el monto de hasta treinta mil quetzales (Q.30,000.00) y el siete por ciento (7%) sobre el monto que exceda los treinta mil quetzales (Q.30,000.00); es así como los contribuyentes que más renta tengan, serán lo que



pagaran un 2% más en el excedente a mínimo que estable la carga impositiva. El agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente a más tardar dentro de los primeros cinco (05) días del mes inmediato siguiente.

Para poder hacer mención el cuerpo legal establece el Artículo 47 del Decreto 10-2012 "Agentes de retención. Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas por esta sección, los siguientes:"

- Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en este libro, el Código de Comercio y otras leyes.
- Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas; además de todos aquellos organismos que posean consejos, directorios u otros similares.
- Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes.
- Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de



patrimonio y generen rentas afectas; de tal manera que el agente de retención al realizar lo que la ley le ordena deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta el monto que corresponda de acuerdo al monto facturado excluyendo el Impuesto al Valor Agregado; y la retención en la calidad aplicable a las dietas, debe extender una constancia de retención y el artículo 9 del reglamento del libro primero de la Ley de Actualización Tributaria en su segundo párrafo establece que la deducción del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las dietas se comprobaba con el recibo emitido por los miembros de directorios, consejos de administración, consejos municipales, y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas, beneficiarios de la dieta; así mismo, sigue estableciendo que el documento esta afecto al Impuesto de Timbres Fiscales y Papel sellado Especial para Protocolos; entonces es simple entender que acá es donde se da la doble tributación.

4.7 Propuesta de solución

Existen muchos aspectos importantes, que se desarrollaron y que fueron examinados exhaustivamente y donde queda evidencia que se violenta todo lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; ya que ésta es clara al proteger al contribuyente, para que no pague dos impuestos por una misma actividad, en mismo periodo tributario sobre el ingreso que sea producto de renta producto del estudio realizado se establece que entre la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, el cual contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta, existe una inconstitucionalidad.

La comprobación fue realizada consultando a diferentes instituciones que realizan dicha actividad por tener que retribuir a miembros de directorios, consejos de administración, consejos directivos, consejos consultivos, consejos municipales, asesores de administración y otros consejos u órganos directivos o consultivos, que perciban dietas por disposiciones, normas o leyes preestablecidas antes de formar parte administrativa.

Los órganos consultados son los siguientes:

- Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala.
- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Superintendencia de Administración Tributaria.
- Municipalidad de Mixco.

La propuesta de solución al problema es el Plantear la Acción de Inconstitucionalidad general parcial en contra de la última oración que contiene el segundo párrafo, del Artículo 9 del Reglamento del libro primero, de la Ley de Actualización Tributaria que establece lo siguiente: “Documento que además está afecto al Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para protocolos”. Dicha acción deberá plantearse directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad según lo establece el artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala; cuando establece que dicha acción se plantear en el Tribunal o Corte antes mencionada contra las leyes, reglamentos o disposiciones que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad.

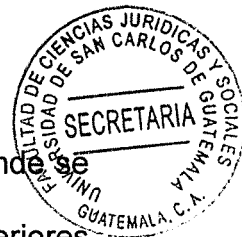


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

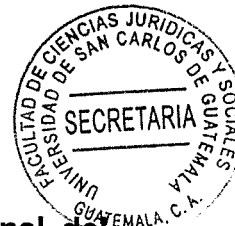
Dentro de todo el estudio realizado en la presente tesis, se ha llegado a muchas conclusiones que son necesarias detallarlas, por la importancia que tienen en el momento de la aplicación en el ámbito general y jurídico de aquellos que son los contribuyentes en relación a las dietas que perciben por labores de representación o de asesoría obtenidas por miembros de directorios, consejos de administración, consejos municipales y otros consejos u órganos directivos o consultivos de entidades públicas o privadas.

Se llega a concluir que en el reglamento contenido en el Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria se ha detectado una inconstitucional general parcial, la cual se ampara en el Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala; dicha inconstitucionalidad se encuentra contenida en la última oración del párrafo segundo, del Artículo 9 del reglamento anteriormente mencionado. Esta oración a la cual se hace referencia menciona que el documento o recibo que entrega el agente de retención del impuesto, al contribuyente, en relación con dietas, también se encuentra afecto al impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial Para Protocolos.

Por tal razón, esta inconstitucionalidad general parcial, debe ser planteada ante la Corte de Constitucionalidad, por aquellas personas contribuyentes a quienes se les realice el cobro del recibo entregado por el agente de retención, del Impuesto Sobre la Renta, que es del 3 por ciento que establece el Impuesto de Timbres fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos; amparándose como fundamento de derecho en



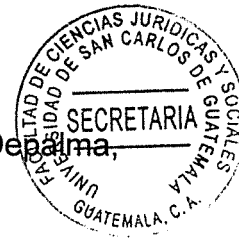
materia constitucional lo que establece el Artículo 239 en el párrafo segundo donde se establece que son nulas de pleno derecho las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley y que contradigan o tergiversen las normas legales.



BIBLIOGRAFÍA

- AVILES SALAZAR, Luis A. **La Capacidad de Pago, Principio Constitucional del Régimen Tributario**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1998.
- BERLINI, Antonio. **Principios de Derecho Tributario. Volumen I y II**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- DELGADILLO GUTIÉRRES, Luis Humberto. **Los Principios del Derecho Tributario y la Relación Jurídico Tributaria**. Mexico: Editorial Limusa, 2014.
- LLAUPE, Juan Carlos Filgueira. **Apunte Derecho Tributario**. Universidad Católica Silvana Henríquez, 2010.
- MAGAÍN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Mexico 1966.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A, 2019.
- NÁJERA MARTÍNEZ, Alejandro. **Derecho Tributario**. Mexico 2012.
- QUERALT, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco. **Derecho Tributario**. Thomson Arazandi, 2008.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. México: Editorial Haría, 1986.
- SACCONI, Mario Augusto. **Manual de Derecho Tributario**. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. **Historia de la Tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad**. Guatemala, 2009.
- VARA, Efraim Salomon. **Tributación I**. Huancayo: Universidad Peruana Los Andes, 2007.
- VIDES VEGA, Factor. **Análisis de las Normas Constitucionales del Derecho Financiero Guatemalteco**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 1976.

VIZCAÍNO, Catalina García. **Derecho Tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996.



Legislación:

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

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

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

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

Acuerdo Gubernativo 213-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta. 2013.