

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



**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN
DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**

LOURDES NOHELIA VASQUEZ MUNDO

GUATEMALA, ABRIL 2022

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

**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN
DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

LOURDES NOHELIA VASQUEZ MUNDO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, abril 2022

**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: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez

VOCAL II: Lic Rodolfo Barahona Jácome

VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

RAZON: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y del contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, veintidos de marzo de dos mil veintiuno.

Atentamente pase al (a) Profesional, ALBA VANESSA YAC ROBLES
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
LOURDES NOHELIA VÁSQUEZ MUNDO, con carné 200717144,
 intitulado VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DE LAS
EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA.

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.



ASTRID JEANNETTE LEMUS RODRÍGUEZ
 Vocal I en sustitución del Decano



Fecha de recepción 30 / 06 / 2021 f)

Alba Vanessa Yac Robles
 ABOGADA Y NOTARIA

Asesor(a)
 (Firma y Sello)



*Licda. Alba Vanessa Yac Robles
Abogada y Notaria*



Cel. 3058-9950

Santa Catarina Pinula, 30 de junio del 2021.

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

Doctor Herrera:

En cumplimiento de la resolución emanada de ese despacho de fecha veintidós de marzo del dos mil veintiuno he procedido a asesorar el trabajo de tesis de la bachiller: **LOURDES NOHELIA VASQUEZ MUNDO**, el cual se intituló **VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**.

En atención a dicha designación me permito dirigirme a usted con el objeto de rendir dictamen sobre el trabajo de tesis en referencia, de conformidad con lo siguiente:

- a) El trabajo de mérito cumple con los requisitos técnicos que requiere una investigación de tal magnitud, habiéndose realizado un análisis jurídico y doctrinario que conlleva la falta de una disposición legal especial que establezca procedimientos específicos que eviten la vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala.
- b) Durante el tiempo que duró la asesoría se realizaron modificaciones de fondo forma con el único objeto de mejorar la indagación realizada, se discutió ciertos puntos de trabajo, a efecto de que la información proporcionada sea actualizada y que provoque interés en su lectura como lo demuestran los objetivos.
- c) A mi juicio y con el permiso de la autora, me permito opinar sobre el tema investigado, ya que constituye una contribución al campo del derecho tributario, debido a la inseguridad jurídica existente en cuanto a que hay entidades que reciben exención tributaria sin estar expresamente reguladas en ley. El trabajo

Licda. Alba Vanessa Yac Robles
Abogada y Notaria



Cel. 3058-9950

- de tesis de la bachiller se elaboró con fundamento teórico, doctrinario y jurídico de la problemática objeto de estudio.
- d) En relación a la conclusión discursiva, la misma se ajusta a lo expresado en el contenido de la tesis y constituye un supuesto certero, que al ser acatado se espera que contribuya a resolver el problema que ocasiona la falta de coordinación entre la Superintendencia de Administración Tributaria con el Organismo Judicial para la aplicación de exenciones cuando las mismas efectivamente procedan. Se utilizaron los métodos analítico, deductivo y análogo también, se emplearon las técnicas bibliográficas y documental.
- e) La bibliografía utilizada en el desarrollo de la investigación se considera que fue la adecuada y se comprobó que la misma fuera actualizada, de acuerdo al tema investigado. Se hace la aclaración que entre la asesora y la sustentante no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

Considero que el trabajo relacionado cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que se concluye que el mismo es un aporte valioso al derecho tributario guatemalteco, por lo que emito el correspondiente **DICTAMEN FAVORABLE**, estimado que el trabajo de tesis relacionado puede ser autorizado para ser sometido al procedimiento final y que, en su oportunidad ser presentado y defendido en el examen público respectivo.

Sin otro particular, y con muestras de mi más alta estima, me suscribo,

Atentamente,


Alba Vanessa Yac Robles
ABOGADA Y NOTARIA

Licenciada Alba Vanessa Yac Robles
Abogada y Notaria
Colegiada No. 21,526
Asesora de Tesis

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
PRIMER NIVEL EDIFICIO S-5



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

CONSTANCIA

LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

HACE CONSTAR

Que el (la) estudiante **LOURDES NOHELIAVASQUEZ MUNDO** quien se identifica con el carné No **200717144**

Asistió al: CURSO DE INDUCCIÓN PARA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE TESIS.

Asimismo, acredita todos los requisitos estipulados en el Artículo 28 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, de esta unidad académica.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Guatemala, 12 de abril del 2021



Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodriguez
Vocal I en sustitución del Decano



Lic. Fredy Roberto Anderson
Consejero Docente de Redacción y Estilo

Guatemala 7 de febrero del 2022

JEFATURA DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **LOURDES NOHELIA VASQUEZ MUNDO** cuyo título es **VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA**.

El estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente

Atentamente



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

ID Y ENSEÑAD A TODOS

DEDICATORIA

A DIOS: Por haberme permitido llegar hasta este punto de mi vida y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el período de mi estudio.

A MIS HIJAS: Fátima Fernanda, Nohelia Abigail y Emily Sofía, por ser mi fuente de inspiración y deseo de superación, son la razón de que me levante cada día esforzándome por el presente y el mañana, son mi principal motivación.

A MI ESPOSO: Fernando Eliazar, por su amor incondicional, por sus palabras de aliento, por darme su apoyo y animarme en todo momento a luchar por este objetivo que el día de hoy culmino.

A MI MADRE: Irma Agustina Mundo Ypeque, quien estuvo en todo momento para darme palabras de aliento, ser ejemplo de fortaleza y haberme formado como una mujer de bien.

A MI PADRE: Pedro Rafael Vásquez Urbina, por sus sacrificios para darme mis estudios.

A MIS HERMANAS: Liseth de la Asunción y Debora Mariam, por las palabras de ánimo, aliento, apoyo y por estar en los momentos más importantes de mi vida.

AL LICENCIADO: Rafael Guillermo Paiz Conde, por sus consejos, aprecio y apoyo.

EN ESPECIAL A: A mi casa de estudios la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que me abrieron las puertas del conocimiento.

PRESENTACIÓN

El tipo de investigación desarrollada fue descriptiva; consiste en llegar a conocer las situaciones, costumbres y actitudes predominantes a través del desarrollo exacto de las actividades, objetos, procesos y sujetos en donde plantea el problema; para que, a partir de este, se le pueda dar una solución al mismo.

Fue realizada dentro del derecho tributario analizando normas, teorías doctrinas y derecho comparado relacionadas para el estudio y comprensión de cómo se deben de realizarse las exenciones tributarias en el caso del Impuesto de Valor Agregado. El trabajo fue realizado en el año 2021 en los meses de enero a junio.

El objeto principal es la forma en la cual los jueces de lo contencioso administrativo determinan de forma errónea las exenciones tributarias, de tal manera que se pueda determinar que únicamente aquellos que la ley establezca que corresponda la forma en la que se puede dar la exención, la reciba.

El aporte principal al que se pretende es que la manera en la cual se debe de aplicar la exención tributaria dentro de Guatemala sea en virtud de lo establecido en la ley, para que este beneficio sea exclusivo de quienes están facultados para tal efecto y que no se permita que la Superintendencia de Administración Tributaria reclame el pago hasta instancias de casación o de acción constitucional de amparo.

HIPÓTESIS

Se hace importante que la Superintendencia de Administración Tributaria, supervise las normas que contienen las exenciones tributarias a través de una intendencia de exenciones tributaria, de tal manera que se pueda tener la certeza jurídico-tributaria en cuanto a la aplicación en un caso concreto, y especialmente qué personas, actos u objetos son los correctos destinatarios de esta exención.

COMPROBACION DE HIPOTESIS

En la investigación, se utilizó una hipótesis descriptiva en donde se describió un problema y se consideró una solución al mismo; en el sentido de que se debe de establecer una forma uniforme en la cual se debe de establecer los beneficios de exenciones fiscales en el caso del impuesto al valor agregado en el territorio de Guatemala, de tal forma que quien lo reciba este expresamente autorizado en la ley para tal efecto.

En tal sentido la hipótesis se comprobó como válida, toda vez que se determinó que en la actualidad, existen muchas entidades que reciben una exención tributaria que no están expresamente facultadas en la ley para tal efecto, por lo que deben de establecerse criterios más certeros antes de decretar una exención tributaria, los métodos utilizados para investigar fueron el hipotético deductivo, el cual permitió plantear la hipótesis que fue comprobada mediante el análisis y la inducción, puesto que se relacionó la doctrina y la legislación con la realidad actual.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Los impuestos y el hecho generador	1
1.1. Los impuestos.....	1
1.2. Hecho generador	4
1.3. Sujeto pasivo	8
1.4. Tipo impositivo.....	10
1.5. Base impositiva	12
1.6. Periodo impositivo	13
1.7. Los beneficios fiscales	14
1.7.1. Deducciones fiscales	15
1.7.2. Reducciones fiscales	16
1.7.3. Exoneración fiscal	18
1.7.4. Exención fiscal.....	18
1.7.5. Devolución de crédito fiscal	19
CAPÍTULO II	
2. Generalidades de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la figura de la devolución de Crédito Fiscal	21
2.1. Bases de la recaudación.....	22
2.2. Hecho generador	22
2.3. Sujeto pasivo	24
2.4. Crédito y débito fiscal.....	30
2.5. Devolución del crédito fiscal.....	33
2.6. Regímenes de devolución de crédito fiscal	34
2.7. Régimen optativo de devolución de crédito fiscal a exportadores	37
CAPÍTULO III	
3. Interpretación de la norma jurídica	43
3.1. Definición de interpretación de la norma jurídica.....	43
3.2. Interpretación de las normas jurídicas tributarias	45

3.3. Escuelas de interpretación del derecho tributario.....	48
3.4. Corrientes de interpretación del derecho tributario.....	53
3.5. Métodos de interpretación.....	54

CAPÍTULO IV

4. Vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala.....	59
4.1. Análisis de la figura de la exención dentro del sistema tributario guatemalteco	63
4.2. Clasificación de las exenciones tributarias	66
4.3. Configuración de la exención tributaria	70
4.4. Vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala	79
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	87
BIBLIOGRAFÍA	89

Introducción

La investigación que precede se fundamenta en la forma en la cual en la actualidad se otorgan beneficios fiscales de exención del impuesto al valor agregado, a personas naturales o jurídicas que no deberían de recibirlos en virtud de la ley, vulnerando el principio de legalidad, fundamental en el derecho tributario, ya que no se puede otorgar ningún beneficio fiscal a menos que este conste en la ley y solo en ese contexto puede realizarse.

El objetivo de la investigación fue el siguiente: Determinar la vulneración al principio de legalidad tributaria en el caso de las exenciones tributarias y como estas funcionan en Guatemala. La hipótesis fue la siguiente: Se hace importante que la Superintendencia de Administración Tributaria, supervise la normas que contienen las exenciones tributarias a través de una intendencia de exenciones tributaria, de tal manera que se pueda tener la certeza jurídico-tributaria en cuanto a la aplicación en un caso concreto, y especialmente qué personas, actos u objetos son los correctos destinatarios de esta exención.

El trabajo de investigación está estructurado en cuatro capítulos: capítulo I desarrolla, los impuestos y el hecho generador; capítulo II, aborda las Generalidades de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la figura de la devolución de Crédito Fiscal; capítulo III, desarrolla, él estudió la interpretación de la norma jurídica; capítulo IV, consiste en el análisis de la vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala.

Fueron utilizados los siguientes métodos en la investigación: el método analítico es aquel método de investigación que consiste en la desmembración de un todo, descomponiéndolo en sus partes o elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos. El análisis es la observación y examen de un hecho en particular. Es necesario conocer la naturaleza del fenómeno y objeto que se estudia para comprender su esencia, el cual servirá para analizar el derecho tributario, sus atribuciones y las

exenciones tributarias. El método sintético es un proceso analítico de razonamiento que busca reconstruir un suceso de forma resumida, valiéndose de los elementos más importantes que tuvieron lugar durante dicho suceso. En otras palabras, el método sintético es aquel que permite a los seres humanos realizar un resumen de algo que conocemos, el cual será de mucha utilidad en el presente estudio derivado de la necesidad de sintetizar la información obtenida principalmente del principio de legalidad en el territorio nacional.

Se utilizó también la técnica bibliográfica en el proceso de la investigación científica, se dirige a la recolección de datos cuya fuente es secundaria; es decir, fuentes que describen, conservan y transmiten por algún medio físico, un hecho o un fenómeno.

La investigación pretende sentar un precedente respecto a la interpretación de una norma jurídica que contenga una exención tributaria debe realizarse técnicamente de manera restrictiva, puesto que constituyen una excepción al derecho constitucionalmente establecido para que el Estado pueda agenciarse recursos financieros, siendo contrario a derecho, realizar una interpretación extensiva o analógica otorgando exenciones que la Ley no contempla de manera taxativa en perjuicio del fisco, vulnerando el principio de legalidad respecto a la manera en la cual que se deben de cobrar los impuestos en virtud de la Ley.

CAPÍTULO I

1. Los impuestos y el hecho generador

Es importante establecer como los impuestos y el hecho generador son importantes para la administración pública y como estos deben de utilizarse dentro de la misma, es por esto que se tienen que analizar estos conceptos.

1.1. Los impuestos

Los impuestos son una parte sustancial y la más importante de los ingresos públicos que percibe un Estado por parte de los contribuyentes. Antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. “Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos”.¹

¹ Rosas, Santillán. **Teoría general de las finanzas públicas y el caso de México**. Pág. 128.

Lo anterior determina, que existen varios tipos de ingresos públicos, mismos que serán determinados por la forma en la cual estos sean cobrados, esto es importante ya que no todos los ingresos que se generan en virtud de la potestad del estado para percibirlos son impuestos; en el caso de Guatemala se puede afirmar que para que se consideren como tales de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, debe de existir un procedimiento para tal efecto, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, si esto no se cumple, no puede ser considerado como impuesto.

Propiamente dicho, se define impuesto como: “son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”². Esto quiere decir que el impuesto, es una forma por medio de la cual es estado se financia de tal manera que a través de estas formas financieras por medio de sus habitantes, con la finalidad de satisfacer a través de estas las necesidades de las personas.

Se puede definir también el tributo como: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte.”³ Lo anterior, quiere decir que el impuesto es la forma en la cual el Estado a través de la

² Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas**. Pág. 33.

³ Ibid. Pág. 40.

potestad del ius imperium, obliga a todos sus habitantes a que paguen una cantidad determinada de dinero para poder tener recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones con la población.

“Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho, un conjunto de hechos, en una situación en que el obligado se halla, o en una situación que se produce a su respecto, pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal”.⁴ Lo anterior determina que el impuesto como tal es una potestad que tiene el Estado y que es el único autorizado para tal efecto, por lo tanto, los habitantes están obligados para cumplir con esta obligación de forma habitual.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta Número 70, dentro del expediente 1766 - 2001 se refiere a este tema cuando explica el mandato constitucional de contribuir en los gastos públicos. “Abordando el tema de los impuestos, se considera que estos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez sea un derecho para el Estado el percibirlos,

⁴ Villegas Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 175.

siendo ello lo que intrínsecamente se regula en el Artículo 35 de la Constitución Política de la República.”

La corte estima entonces que es de gran importancia que existen impuestos dentro de Guatemala los cuales sólo pueden ser creados a través del poder público es decir tal y como la Constitución lo determina y también analiza que todo lo que se genere por parte de impuestos serán para usos públicos exclusivamente es decir para satisfacer las necesidades que existen dentro de la población de Guatemala y únicamente para tal efecto, en tal sentido, solo el Estado podrá generar impuestos y solo se podrá utilizar lo generado para gastos del propio estado.

1.2. Hecho generador

Para poder hablar sobre el hecho generador, se tiene que hablar de su origen, que en este caso es el hecho jurídico. Para tal efecto, es necesario que se dé una explicación sobre los hechos, actos y negocios jurídicos, los cuales se desarrollan de la forma siguiente:

“Los hechos jurídicos pueden ser: meros hechos naturales o físicos, que producen consecuencias jurídicas, como el nacimiento o la muerte, o un incendio; y actos o hechos jurídicos propiamente dichos, en los que interviene la voluntad humana más o menos acusadamente, aunque no exista propiamente intención de producir efectos jurídicos. Un paso más en este aspecto lo constituyen los actos que consisten en una

expresa declaración de voluntad, directamente orientados a producir efectos jurídicos, que son los llamados negocios jurídicos, cuya principal manifestación son los contratos”⁵. Por lo tanto, se puede determinar qué hecho generador es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Sobre este tópico, se puede hacer una connotación en cuanto a que característica básica debe cumplir un hecho para ser considerado como un futuro acontecimiento que de surgimiento a un tributo, indicando que “Sin embargo, ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya”⁶. Por lo tanto, el hecho jurídico-tributario por razón de su naturaleza tendrá que ser un hecho, que surja de una actividad económica, al cual el legislador le asciende el rango de su trascendencia, elevándolo a la vida del mundo jurídico, por medio del cual se generaran derechos y obligaciones para las partes que se vean involucradas.

La legislación de Guatemala no hace distinción alguna en cuanto al denominación a usar entre hecho generador o hecho imponible, pero la Corte de Constitucionalidad, como ente de interpretación constitucional, explica lo que por esto se debe entender, estableciendo en los expedientes acumulados 42-91, 43-91, 52-91 que: “Hecho generador de la relación tributaria o hecho imponible es la hipótesis contenida en la ley,

⁵ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**. Pág. 70.

⁶ Araujo, Falcao. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Pág. 38.

la cual debe estar descrita en forma clara para poder conocer cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias. Esta descripción completa es tipificadora del tributo.” Entiéndase por obligación tributaria el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona individual o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria.

“El hecho imponible es el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.”⁷ Es por esto que el hecho generador es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, expresamente establecido por ley para configurar cada tributo, originando el nacimiento de la obligación tributaria.

⁷ De la garza, Sergio. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 409.

Con la finalidad de establecer la manera en la cual funciona el concepto del hecho generador, es necesario mencionar sus características, por lo que se puede sustraer principalmente tres:

a) En primer lugar, debe existir la explicación lógica y clara de la hipótesis o supuesto de hecho que necesariamente está tipificado en la ley, el cual se convierte en un hecho jurídico, hasta el momento de su acaecimiento del hecho en un plano tangible y perceptible de la realidad, y que como consecuencia directa da nacimiento a la obligación jurídico-tributaria.

b) La segunda característica que debe incluir el hecho generador es la verificación del elemento económico, ya que esa hipótesis dada, necesariamente debe conllevar en su surgimiento algún lucro. Por ende, quien realice el hecho, tendrá que obtener un beneficio económico, y será sobre ese beneficio que el Estado puede echar mano para satisfacer sus necesidades.

c) La tercera característica será que el hecho generador debe llevar en sí varios elementos incorporados, pero principalmente dos, el objetivo y el subjetivo;

La ley por su parte, en el Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.3. Sujeto pasivo

El objetivo principal del Estado al ejercer su poder imperio, es obtener del contribuyente determinadas sumas de dinero para sufragar sus gastos. Sin embargo, el ejercicio de este poder, también se manifiesta en la exigencia de determinados actos de naturaleza administrativa necesarios para determinar o concretar el impuesto, que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un tolerar.

La obligación de tributar, o sea la relación de sujeción entre cualquier obligado tributario y uno o varios impuestos se enmarcan en el ámbito de una relación jurídica. Dicha relación, en tanto que obligatoria delimita quien realiza el hecho imponible, convirtiéndose con ello en sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, se puede conceptualizar de la manera siguiente: “Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria se encuentra la realización del hecho generador, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formas.”⁸

Esto quiere decir que el sujeto pasivo, es la entidad que debe cumplir la prestación. Se lo conoce también con el nombre de contribuyente de derecho, esto es, el señalado por la ley como responsable de su pago. Se trata de la persona a quien el sujeto activo

⁸ Delgadillo, Luis. **Principios del derecho tributario**. Pág. 117.

puede exigir el cumplimiento de la obligación, independientemente que sea deudor, sustituto o simplemente responsable de una deuda ajena.

Sobre este tópico, se puede considerar que la doctrina, efectúa ciertas consideraciones previas conceptuales en torno a los sujetos pasivos de los tributos, pareciéndole oportuno distinguir entre 1. Sujetos pasivos de los tributos, 2. Deudores tributarios, y 3. Sujetos pasivos de la obligación tributaria; los cuales se desarrollan a continuación:

a) “Sujetos pasivos de los tributos. En su concepto, abarcaría a toda persona física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o de un deber impuesto por una norma tributaria.”⁹ Desde este punto de vista tal consideración no sólo afectaría a quien realiza el hecho imponible sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria, o a quien retiene una suma de dinero para entregarla a la administración financiera a cuenta de eventuales obligaciones tributarias que afecten a un tercero.

b) “Deudores tributarios: Son quienes asumen una deuda tributaria de índole pecuniaria. Ciertamente que los deudores están obligados tributariamente pero no todo obligado es deudor de una suma de dinero.”¹⁰ Lo anterior quiere decir que estos deudores, son aquellos que se reconocen como obligados a pagar una obligación

⁹ Carrera, Francisco. **Manual de derecho financiero**. Pág. 33.

¹⁰ Ibid. Pág. 33.

tributaria al fisco, en el caso de Guatemala a la Superintendencia de Administración Tributaria.

c) Sujetos pasivos de la obligación tributaria: Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.¹¹ Estos se caracterizan por la manera en la cual se reconoce a una persona natural o jurídica como responsable de una obligación tributaria y como tal deben de pagarla ya sea a título personal o bien como un tercero interesado.

Según el Artículo 18 del Código Tributario, es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable; lo cual se encuentra en anuencia con la doctrina, ya que, en todo caso, el sujeto pasivo, será el encargado de pagar la obligación tributaria.

1.4. Tipo impositivo

El tipo impositivo, se define como aquella tasa porcentual que se aplica a la base imponible para obtener la cuota tributaria. Se denomina tipo impositivo a que aquel porcentaje definido por la ley, que se aplicará sobre la base imponible y que resultará en el monto determinado a pagar por parte del sujeto obligado; es decir, la ley por medio de la cual se crea un tributo determina el porcentaje que deberán pagar los

¹¹ Ibid. Pág. 33.

contribuyentes por el mismo, calculado sobre una cantidad determinable, de acuerdo a la actividad gravada que fije la misma.

Cada norma de carácter tributario debe regular este elemento, puesto que de éste depende con cuanto se debe contribuir al fisco, generalmente el tipo impositivo está regulado en porcentajes, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el cual el tipo impositivo resulta ser el 12%, por tanto, a la base imponible se le aplica el tipo impositivo establecido en la norma jurídica para determinar la cantidad que el contribuyente debe enterar al fisco.

Por lo tanto, se puede afirmar que el tipo imponible, es la cantidad fija o tasa porcentual que se aplica a la base imponible para determinar de esa manera la cuota tributaria a pagar. En los impuestos progresivos el tipo impositivo crece con la base imponible.

Doctrinariamente, se define de la forma siguiente: “Cabe la posibilidad de que la Ley fije una cuantía única, de manera que siempre que se realice el hecho imponible, el sujeto designado por la Ley como obligado al pago deba ingresar el mismo importe. Sin embargo, con mayor frecuencia, la Ley ordena el pago de una cuantía variable, distinta según las circunstancias concurrentes en cada caso”.¹²

Para determinar el importe de la cuota tributaria, en primer lugar, será necesario calcular la base imponible. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra

¹² González Ortiz, Diego. **El tributo**. Pág. 45.

naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. A su vez, la magnitud resultante de aplicar sobre la base imponible las reducciones que, en su caso, se encuentre previstas legalmente, se le denomina base liquidable; por lo tanto, Una vez calculada la base imponible o, en su caso, la base liquidable, sobre la misma se deberá aplicar el tipo impositivo o tipo de gravamen, que es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra, pudiendo ser específicos o porcentuales.

1.5. Base impositiva

En esencia, la base impositiva es aquel monto determinable sobre el cual deberá aplicarse una cantidad porcentual, fijada por la ley, con el fin de calcular el monto total a liquidar en concepto de tributo. En ese sentido, con respecto al tema que atañe en el presente estudio, al realizar una importación de mercancías al territorio nacional, el importador deberá calcular y realizar una declaración en la que plasme el valor de dicha mercancía; ese monto total que el importador declare será la base imponible, sobre la cual deberá calcularse los tributos que habrá de pagar para poder ingresar tales bienes al país.

“Es impositivo todo aquello que es susceptible de ser gravado con impuestos o contribuciones, y al hablar de la base, se hace referencia a la cuantificación de la obligación tributaria que corresponde. La base imponible es la magnitud dineraria o de

cualquier otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”¹³

Se debe de agregar que en Guatemala, para que se considere un tipo impositivo como tal y que este sea susceptible de cobro en el territorio nacional, es preciso que conste en la ley, ya que únicamente aquellos impuestos que tengan un fundamento legal, son susceptibles de pago, es por esto que el principio de legalidad es ineludible en el país en el sentido de que si no existe una base legal para tal efecto, el mismo deja de tener un efecto legal activo en el territorio nacional al ser considerado como nulo ipso jure.

1.6. Periodo impositivo

Se debe de definir al periodo impositivo, como: “Es el período de tiempo durante el que se realizan las operaciones que son gravadas y se incluyen en la declaración del impuesto sobre los contribuyentes. Generalmente coincide con el ejercicio económico de un Estado y no puede exceder de 12 meses; debido a que con este periodo se forma el año fiscal. El ejercicio social puede o no coincidir con el año natural. Las entidades pueden elegir libremente la fecha de cierre de su ejercicio económico; pero puede o no coincidir con un año calendario.”¹⁴ El periodo impositivo, por lo tanto, es el límite de tiempo determinado por la ley y el Estado para cobrar los impuestos

¹³ Calero García, María Luz. La base imponible en el derecho tributario general

¹⁴ Bermejo Quiñonez, Luis Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de las personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco**. Pág. 19.

conducentes, es por esto que se puede determinar el inicio y fin de este periodo, sin que excedan de 12 meses.

Se puede definir también como la fracción de tiempo en la que se considera realizado el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, propio de los tributos periódicos, cuyo hecho imponible se produce a lo largo del tiempo, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta.”¹⁵ Se puede afirmar entonces que la importancia del periodo impositivo, determinado por la forma en la cual a través del tiempo, se puede cobrar alguna clase de impuesto, ya que de caso contrario, no se podrá tener un control efectivo de los adeudos que se pueden generar por parte de los contribuyentes, debido a que a mayor sea el tiempo que pase, puede existir una deuda más amplia.

1.7. Los beneficios fiscales

En Guatemala existe una extensa utilización de incentivos tributarios al servicio de múltiples y heterogéneos propósitos y la conservación de los incentivos tributarios concedidos. La suma de los fiscales puede integrar un presupuesto peculiar. Existe una vinculación sobre el poder legislativo que, obviamente alcanza de lleno al poder ejecutivo. El presupuesto del Estado guatemalteco para los beneficios fiscales no es un mero instrumento formal, sino una útil herramienta que sirve para informar a los ciudadanos de la magnitud de los recursos dejados de recaudar en esta vía y de los

¹⁵ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho tributario. Pág. 24.

sectores de contribuyentes a los que beneficia, así como también para conocer con exactitud la eficacia y eficiencia de los beneficios fiscales concedidos.

Doctrinariamente, se puede definir también como: “Los beneficios fiscales son la expresión cifrada de las disminuciones en los ingresos públicos del tesoro debidas a las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones del ordenamiento tributario se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes”¹⁶. Por lo tanto, los beneficios fiscales, se pueden definir como ahorros de las cuotas fiscales, es decir que por algún motivo o circunstancia prevista en la ley; se beneficia a una persona natural o jurídica con la condonación del pago de un impuesto determinado, por cumplir con las circunstancias que la ley determina.

1.7.1. Deducciones fiscales

Uno de los beneficios fiscales que se pueden definir de conformidad con la doctrina, es el de las deducciones fiscales, las cuales tienen como objetivo que algún individuo tienda a disminuir ciertos gastos e ingresos, hacia el fisco, o en el caso de Guatemala, ante la Superintendencia de administración tributaria por encuadrar en conductas determinadas por la ley para tal efecto.

Doctrinariamente, “consiste en una aminoración de los impuestos que un contribuyente ingresa a la Hacienda Pública basado en parámetros recogidos por la legislación

¹⁶ González López, Leopoldo. **El sector público y el sector presupuestario**. Pág. 29.

vigente. Las Deducciones Fiscales son el derecho que tiene algún individuo de disminuir ciertos gastos e ingresos, es decir, es sinónimo de beneficio fiscal. Existen Deducciones fiscales autonómicas y nacionales, y se aplicarán según tus condiciones particulares”.¹⁷

Por lo tanto, se puede considerar que la deducción fiscal es una disminución en la tasa tributaria de un impuesto que se está obligado a pagar cualquier contribuyente, en ese sentido, se toma como un beneficio económico que está regulado en el Código Tributario o dentro del ordenamiento jurídico nacional, que facilita a algún contribuyente en sus gastos deducibles, debiendo de pagar menos de lo normado en la ley. Esta Deducción Fiscal normalmente se suele aplicar en los gastos de actividad económica de un empresario, aunque cualquier contribuyente podrá beneficiarse de estas deducciones, obedeciendo al principio de igualdad tributaria.

1.7.2. Reducciones fiscales

Como su propio nombre indica, las reducciones fiscales sirven para reducir la base imponible del impuesto, sobre la que se aplicará luego el tipo impositivo correspondiente a cada contribuyente que nos dará la cuota del impuesto. Así, la base liquidable general será el resultado de restar de la base imponible general las siguientes reducciones:

¹⁷ Calvo Ortega, Rafael. **Curso de derecho financiero**. Pág. 49.

- a) Tributación conjunta.

- b) Las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia severa o de gran dependencia).

- c) Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

- d) Las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

- e) Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

- f) Reducción por aportaciones a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Estas reducciones se aplicarán por el orden relacionado y no podrán dar como resultado una base imponible general negativa. Obtenida la base liquidable, aplicaremos las escalas -general y autonómica- y obtendremos la cuota íntegra del impuesto a la que aplicaremos las deducciones correspondientes.

1.7.3. Exoneración fiscal

A la exoneración en materia tributaria, la doctrina especializada aborda en todos los casos de injerencia de esta institución una nota en común, que “el patrimonio de las personas afectadas por el régimen de exención no se ve mermado por la aplicación del tributo. Ahora bien, en sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho”.¹⁸

Lo anterior se refiere a todas aquellas condiciones favorables al contribuyente previstas en normativa tributaria, las cuales deben ser, ineludiblemente, aplicadas y aceptadas por la Superintendencia de Administración Tributaria en su rol determinativo como ente contralor tributario, en razón del cumplimiento de concretos requisitos por parte el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

1.7.4. Exención fiscal

Cuando se habla de exención fiscal hace referencia a los intereses que están libres de impuestos federales. El concepto de exención fiscal es un término jurídico tributario, una deducción permitida por el Gobierno para reducir la cantidad de ingresos que sería gravada como norma general. Sin el privilegio que supone la exención fiscal, los contribuyentes y/o consumidores tendrían que pagar por ese impuesto.

¹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Pág. 45.

1.7.5. Devolución de crédito fiscal

La devolución del crédito por el impuesto al valor agregado (IVA) es un derecho que tienen los exportadores y los contribuyentes que prestan servicios o venden bienes a personas por ley exentas de impuestos. Se hace ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), mediante un formulario, adjuntando entre otros documentos:

- a) Original y copias de las facturas emitidas por los proveedores;
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente;
- c) Copia de declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías;
- d) Copia del cheque o estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores;
- e) Soporte de ingresos de divisas recibidas;

El Banco de Guatemala es quien, previa verificación y autorización de la SAT, hace efectiva la devolución.

CAPÍTULO II

2. Generalidades de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la figura de la devolución de Crédito Fiscal

En el país, actualmente, hay tres tipos de regímenes vigentes para la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA), aplicable en su mayoría a empresas exportadoras y la razón, es porque éstas no pueden compensar el IVA pagado (crédito) con IVA de ventas (débito), al estar exentas las exportaciones de este impuesto. También es aplicable a entidades que venden localmente a instituciones exentas.

Inicialmente solo existía el régimen general para la devolución del crédito fiscal, el cual era tanto para exportadores como para contribuyentes que les venden a entidades exentas y al Estado.

Luego fueron creados el régimen especial, que tiene como particularidad que la devolución se realiza por porcentajes y, el régimen optativo, que requiere un dictamen para la devolución del crédito fiscal. Dictamen emitido por un Contador Público y Auditor independiente.

2.1. Bases de la recaudación

Para poder comprender como funciona esta, es necesario establecer que las bases de la recaudación corresponden: “al valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto.”¹⁹

Lo anterior quiere decir que las bases de la recaudación será la suma que se tenga cuando se tenga que pagar como obligación tributaria por disposición de la ley cuando sea conducente.

2.2. Hecho generador del Impuesto al Valor Agregado

El hecho generador, del impuesto al valor agregado, conforme con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 3, el impuesto es generado por:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.

¹⁹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 387.

4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial.
8. La venta o permuta de bienes inmuebles.
9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
10. La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Analizando lo escrito en el artículo anterior, se puede determinar la importancia que tiene el hecho generador dentro de la forma en la cual la ley determina la manera de cobrar el impuesto a las personas que conforme con la misma, son afectos de este impuesto, por lo que es importante que en Guatemala cuando se trate de hacer efectivos esta retribución, deberán de fundamentarse en este ordenamiento legal.

2.3. Sujeto pasivo

Este se define como: “El sujeto pasivo es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea como responsable último del impuesto o como contribuyente. Esta figura es el deudor frente Hacienda, ya que ha generado el hecho económico por el que surge la obligación del pago del impuesto”.²⁰En todos los casos, el sujeto pasivo de todos los impuestos será quien esté obligado legalmente para cumplir con el pago o adeudo con el Estado, es decir quién debe de pagar el impuesto y como este debe de determinarse dentro del territorio nacional.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado por su parte regula en el Artículo 5: “El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley”. Lo anterior establece la manera en la cual deben de pagar el impuesto todas aquellas personas que la ley determina que debe de gravarse, por lo que está ya será considerada como un sujeto pasivo de la obligación tributaria.

²⁰ Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 530.

El Artículo 6 de la ley de Impuesto al Valor Agregado establece que también son sujetos pasivos los siguientes: También son sujetos pasivos del impuesto:

1. El importador habitual o no.
2. El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
3. El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
4. El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
5. Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que la ley establece quienes serán sujetos pasivos en la obligación y como deberán de realizarse la misma en el caso del Impuesto al Valor Agregado, así como cada una de las situaciones que convergen para poder pagarse a la administración pública a través del pago gravado en cada uno de los numerales.

Es necesario analizar cómo se realizan las tarifas del impuesto y como este debe de realizarse, conforme al Artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado afirma:

“Tarifa única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.”

Por lo que se puede determinar que de conformidad con la ley el impuesto al valor Agregado tendrá una tarifa única, misma que se cobrará sin ninguna excepción a todas aquellas personas que la ley determine, ya que conforme con la misma no se cobran cifras diferenciadas, sino la misma, por lo que el cumplimiento de este impuesto es inexorable e ineludible para todos a quienes sean afectos con este tributo.

Continúa regulando el Artículo 10 de la Ley del Impuesto del Valor Agregado: “De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a tres y medio puntos porcentuales (3.5%) se asignará íntegramente para el financiamiento de la paz y desarrollo, con destino a la ejecución de programas y proyectos de educación, salud, infraestructura, introducción de servicios de agua potable, electricidad, drenajes, manejo de desechos o a la mejora de los servicios actuales. La distribución de los recursos y los intermediarios financieros para canalizar los tres y medio puntos porcentuales (3.5%) de la tarifa del impuesto serán:

1. Uno y medio puntos porcentuales (1.5%) para las municipalidades del país. Las municipalidades podrán destinar hasta un máximo del veinticinco por ciento (25%) de la asignación establecida conforme a este artículo, para gastos de funcionamiento y atención del pago de prestaciones y jubilaciones. El setenta y cinco por ciento (75%) restante se destinará con exclusividad para inversión, y en ningún caso, podrán pignorar ni adquirir compromisos financieros que comprometan las asignaciones que les correspondería percibir bajo este concepto con posterioridad a su período constitucional.

2. Un punto porcentual (1%) para los programas y proyectos de infraestructura de los Consejos Departamentales de Desarrollo. Estos serán los responsables de la administración de los recursos, por lo que el Ministerio de Finanzas Públicas deberá trasladárselos directamente, a través del Banco de Guatemala.

3. Un punto porcentual (1%) para los Fondos para la Paz, mientras existan. Cuando los fondos para la paz dejen de existir, dicha recaudación pasará al fondo común. De la recaudación resultante de la tarifa única aplicada, el monto correspondiente a uno y medio puntos porcentuales (1.5%).”

Esto quiere determinar que el Impuesto al Valor Agregado, tiene una forma específica para ser ejecutado, de tal manera que se pueda determinar como deben de utilizarse los recursos que existen por la recaudación del impuesto de tal manera que exista una trazabilidad tributaria respecto al uso del mismo.

La base impositiva del impuesto para el valor agregado, conforme con la ley, se puede establecer de la manera siguiente:

- a) En las ventas: La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales, pudiendo ser: 1. Los reajustes y recargos financieros; 2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución y 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.

- b) En la prestación de servicios. La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. 1. Los reajustes y recargos financieros; 2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución y 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.

- c) En las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación.

- d) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.

Esto quiere decir que la ley establece la forma en la cual se debe de cobrar el impuesto al valor agregado, mismo que se puede determinar que se paga casi por cualquier acto o servicio de la vida humana, la prueba del pago de este impuesto se realiza a través del documento contable de la factura la cual se extiende para este efecto.

Existen muchas formas en las cuales se puede cumplir el tiempo de cumplimiento de este impuesto, los cuales conforme con el Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado pueden ser los siguientes:

1. Por la venta o permuta de bienes muebles, en la fecha de la emisión de la factura.
2. Por la prestación de servicios, en la fecha de la emisión de la factura.
3. En el caso de la venta o permuta de vehículos automotores, el impuesto debe pagarse por el adquirente en la fecha en que se emita la factura.
4. En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido.
5. En las adjudicaciones, en el momento en que se documente o entregue el bien respectivo.

6. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6), en el momento del retiro del bien respectivo o de la prestación del servicio.
7. En los arrendamientos y en la prestación de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago de la renta o remuneración efectivamente percibida.
8. En los de seguros y fianzas, en el momento en que las primas o cuotas sean efectivamente percibidas.

Se puede determinar entonces que la ley establece la forma en la cual debe de cobrarse y que situaciones generan la forma como estos pueden ser cobrados y recolectado dentro del territorio nacional, de tal manera que el Estado pueda financiarse a través de estos.

2.4. Crédito y débito fiscal

El crédito fiscal se genera cuando el contribuyente adquiere bienes y servicios, ya sea por importaciones o compras locales. Este impuesto es agregado al monto original del bien o servicio adquirido. El crédito procederá siempre y cuando los mismos estén vinculados con la actividad económica por la cual fue creada la empresa, tales como producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, según el Artículo 15 y 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El Artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que, del crédito obtenido, se debe deducir el impuesto incluido en los descuentos, bonificaciones y devoluciones que el vendedor haya rebajado y, por el contrario, deberán sumarse al crédito fiscal el impuesto que se incluyen en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes. Estas notas, para que sean admitidas, deberán emitirse y entregarse en original al que adquirió el bien o servicio y, la copia, debe quedar en poder del emisor con firma y sello de recibido. Las mismas deberán ser registradas en los libros de contabilidad dentro del plazo de dos meses contados desde su emisión. Es requisito consignar en el documento, el número y la fecha de la factura que afecta.

“El crédito fiscal obtenido en el período deberá reportarse en la declaración mensual. En caso de que no se reporte en el mismo mes que se efectuó la operación, estos documentos se pueden reportar, a más tardar, en los dos meses siguientes. De no incluirlo en este período, no tendrá derecho a devolución o, bien a compensación del impuesto según corresponda.”²¹

La Ley de Impuesto al Valor Agregado hace referencia en su Artículo 21 en cuanto a la compensación entre créditos y débitos de este impuesto y resultare saldo a favor del contribuyente, éste deberá acumularse y trasladarse al período impositivo siguiente hasta agotarlo con los débitos fiscales, por lo que no procederá crédito fiscal excepto a los contribuyentes que no generan debito fiscal, esto debido a la naturaleza de sus

²¹ Superintendencia de Administración Tributaria. **Acuerdo de directorio 013-2013**. Pág. 4.

operaciones, como se refiere en el Artículo 23 de la citada Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con vigencia a partir del 9 de enero de 2013, agrega, en su Artículo 21 otros gastos por los cuales también procede crédito fiscal, además de los estipulados en el Artículo 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tales como servicios de internet, telecomunicaciones, seguridad, servicios de vigilancia satelital para los productos a exportar, honorarios profesionales en trámites de solicitud de devoluciones, combustibles, materiales de construcción, fumigación, mejoras de bodegas y plantas, mantenimiento de equipo técnico y maquinaria.

Incluye también los seguros de vehículos de transporte, maquinaria y equipo, instalaciones y mercadería, los pagos de intereses por préstamos de capital de trabajo, instalaciones de aire acondicionado y de alarmas, arrendamientos de vehículos de transporte de carga, maquinaria y equipo, plantas telefónicas y equipo de enlace, también los uniformes de empleados incluyen mascarillas, guantes, botas de hule y otros. Todos los anteriores gastos, deben estar relacionados a la actividad económica del contribuyente en áreas de producción, almacenamiento, exportación y patios de maniobras.

2.5. Devolución del crédito fiscal

La devolución del crédito fiscal surge cuando los contribuyentes que realicen exportaciones o presten servicios o vendan bienes a personas exentas generarán crédito fiscal de impuesto al valor agregado, debido a que estas operaciones no aplican el débito fiscal. Por lo tanto, obtienen el derecho a solicitar devolución de este crédito, según el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Indica también que no procede crédito fiscal en los siguientes casos:

- a) Cuando se presente documentación falsa que respalda el IVA crédito, tales como: facturas, identidad personal o direcciones incorrectas o inexistentes; en tal caso, el fisco debe informar sobre los ajustes correspondientes o presentar la denuncia cuando proceda.

- b) Que no pueda demostrar que los pagos de las facturas fueron efectuados, caso contrario, debe demostrar la forma como fueron canceladas, tales como copia de cheques, estados de cuenta, tarjeta de crédito o débito o por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema y de acuerdo a lo establecido en Artículo 27 del Decreto Ley 20-2006 "Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria", todo pago efectuado a partir de treinta mil quetzales (Q30,000.00), debe realizarse por medio del sistema bancario. Se considera una sola operación cuando se realicen varios pagos a un mismo proveedor durante un

mes calendario, en caso de pagos en efectivo, se debe respaldar con retiros bancarios, préstamos o integración de las facturas de ventas al contado.

De acuerdo a las reformas al Decreto Legislativo 6-91, Código Tributario por el Decreto 04-2012, del Congreso de la República de Guatemala, "Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando", en el Artículo 36, que reforma al Artículo 47 del Decreto 6-g1 con vigencia a partir del 25 de febrero de 2012, establece que la prescripción del derecho a solicitar devolución del impuesto al valor agregado o para acreditar a otros impuestos, es a los cuatro años contados a partir de la fecha en que el contribuyente solicita por primera vez la devolución del mismo.

El reglamento del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su Artículo 27, hace mención del monto mínimo para solicitar devolución de crédito fiscal, que son los montos menores a diez mil quetzales (Q10,000.00), por lo que el contribuyente deberá acumular los créditos hasta igualar o sobrepasar el monto. En caso que desee solicitar devolución por créditos menores ahí indicado, deberá ser justificado conforme el Artículo 23 de la ley ya mencionada.

2.6. Regímenes de devolución de crédito fiscal

Tendrán derecho a su devolución los contribuyentes que exporten presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, siempre y cuando el mismo sea

obtenido por la adquisición de insumos o por gastos incurridos directamente en el proceso de producción. Podrán optar por el régimen que le sea aplicable y/o conveniente, conforme a lo indicado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, según los Artículos 23,24 y 25, los cuales se describen a continuación.

El Artículo 23"A" de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, determina el procedimiento a seguir para este régimen, para obtener este derecho el impuesto pagado, debe ser originado por adquisición de insumos y servicios vinculados con la actividad económica, tal y como lo establece el Artículo 15 y 49 de ésta misma Ley. Los contribuyentes que soliciten devolución lo podrán realizar por períodos vencidos del IVA debidamente pagado y acumulado en forma trimestral o semestral en un cien por ciento. Respecto a su procedimiento, se puede afirmar que:

El interesado presentará ante la Administración Tributaria la solicitud de devolución del crédito fiscal, adjuntando:

- a) Original de las facturas por las cuales se obtuvo el crédito por el impuesto pagado;
- b) Los libros de compras y ventas;
- c) Cuando la venta haya sido realizada a entidades exentas, deberá adjuntar copia de la factura emitida debidamente certificada, así como el asiento contable originado;

- d) Las declaraciones de aduana para hacer constar las exportaciones realizadas, así como un inventario detallado y copia de las facturas comerciales emitidas por los proveedores.

Las mismas deben cumplir con lo estipulado en el Decreto 14-2013, Ley Nacional de Aduanas. A solicitud de la Administración Tributaria deberá proporcionar lo siguiente:

- a) Copia del comprobante de pago o del estado de cuenta donde se haga constar el monto pagado, de igual manera se deberá demostrar que el proveedor recibió el mismo.
- b) Documentos que demuestren el cumplimiento de las obligaciones como agente de retención IVA.

El Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su Artículo 24, establece que a requerimiento de la Administración Tributaria también deberá presentar los siguientes documentos:

- a) Integración de las constancias de exención recibidas, del período solicitado.
- b) Documento de identificación del representante legal, pasaporte en caso de ser extranjero. Nombramiento del representante legal, si es persona jurídica.

- c) Patente de comercio de sociedad y de empresa, cuando corresponda. Estos documentos deberán presentarse ante la entidad fiscalizadora, así como fotocopia de estos, las cuales son confrontados y luego son devueltos los originales, la copia forma parte del expediente respectivo.

La Administración Tributaria examina los documentos y determina el monto por el cual procede devolución. Para solicitudes trimestrales, debe resolver en un período máximo de 30 días hábiles y, para períodos semestrales, un máximo de 60 días hábiles. Si existieran ajustes por improcedencia de crédito fiscal, la Administración Tributaria notificará al contribuyente a quien otorgará una Audiencia por 30 días hábiles para responder si está de acuerdo o no con los ajustes indicados, de no cumplir con el plazo establecido, esta administración procede con los ajustes correspondientes.

Determinado el monto por el cual, si procede devolución de crédito fiscal, la Superintendencia de Administración Tributaria emite resolución donde notifica al contribuyente y autoriza al Banco de Guatemala para que haga efectivo el mismo dentro de los 5 días hábiles siguientes de haber recibido el informe.

2.7. Régimen optativo de devolución de crédito fiscal a exportadores

El procedimiento para solicitar devolución de crédito fiscal IVA bajo este régimen, se realiza conforme a lo indicado en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y es aplicable únicamente a los contribuyentes que se dediquen a la

exportación, además de cumplir con éste requisito también debe cumplir con los siguientes:

- a) Presentar solicitud de devolución dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes al vencimiento de la declaración mensual del IVA y debe indicar el monto, el cual debe coincidir con el dictamen que emite un Contador Público y Auditor independiente a que se refiere el inciso 5 de éste mismo artículo.

- b) Presentar declaración jurada en la que haga constar que no ha recibido, por parte de las entidades del Banco de Guatemala ni del Ministerio de Finanzas Públicas, devolución en efectivo, bonos y no haber compensado el crédito fiscal solicitado con otros tributos anteriormente, en lo que se refiere al monto y período solicitado, dicha declaración debe ser autenticada por un notario debidamente autorizado. Adjuntar copia de las declaraciones mensuales de IVA para demostrar que el crédito fiscal solicitado es el presentado.

- c) Estar inscrito en el Registro de Exportadores y del total de sus rentas anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más, ha sido destinado a la exportación o, caso contrario, debe demostrar que no puede compensar los débitos fiscales que generan las ventas locales, según el párrafo cuarto, del Artículo 25, del Decreto Ley 27-92 ya citado.

d) Dictamen emitido por Contador Público y Auditor independiente, al cual se adjunta la información complementaria y cumplir con los requisitos que establece el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el Artículo 24 de la Ley.

Los contribuyentes que tengan derecho a la devolución del crédito fiscal y deseen optar por éste régimen, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben presentar a la SAT la documentación que indica el reglamento de ésta Ley en su Artículo 25, el cual consiste en rellenar el formulario de inscripción correspondiente, en el cual debe demostrar que del total de sus ventas anuales, el 50% o más, son exportaciones o que su venta de exportación sea menor al 50% y que no puede compensar sus débitos fiscales con créditos fiscales. En dicho formulario debe detallar mensualmente el total de ventas locales, las exportaciones y el total de ambas, que reportaron en la declaración de impuesto Sobre la Renta del período fiscal recién finalizado.

Lo anterior sirve para determinar cómo se debe de realizar el pago de estos así como la cantidad que debe de ser devuelto de tal manera que la administración tributaria establezca la forma más conveniente para tal efecto.

Asimismo, el Artículo 26 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que, para mantener el estatus en este régimen, debe actualizar sus datos semestralmente ante el Registro de Exportadores, en el que presenta una declaración

jurada de las ventas de los últimos seis meses por el cual recibieron devolución del crédito fiscal por parte del Banco de Guatemala.

“En caso de que no hayan realizado exportaciones en este período (semestre anterior), se indica así en su solicitud. A la declaración, debe adjuntar copias certificadas por el contacto de la empresa registrado y autorizado ante la SAT, de los folios del libro mayor donde se evidencie las exportaciones realizadas en los semestres vencidos en junio y diciembre de cada año.” Este artículo, determina que la no presentación de la declaración, por parte del contribuyente, mencionada en el párrafo anterior o su presentación fuera de tiempo (enero y julio de cada año), automáticamente será excluido temporalmente del régimen especial y la solicitud deberá realizarla por medio del régimen general de devolución del impuesto.

Su reincorporación al régimen especial será efectiva a partir de la fecha en que sea notificado con la correspondiente resolución. Los contribuyentes bajo el régimen especial, podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal por períodos mensuales vencidos y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%), cuando el monto sea hasta quinientos mil quetzales (Q500,000.00) y del sesenta por ciento (60%), cuando la devolución sobrepase el monto anteriormente descrito del crédito fiscal declarado ante la SAT, en el período por el cual se solicita la devolución tal como lo regula el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, se debe de establecer la importancia que tiene la devolución del crédito fiscal como parte fundamental del derecho tributario, ya que de este depende la forma en la cual lo determina la ley.

CAPÍTULO III

3. Interpretación de la norma jurídica

Es necesario establecer cómo funciona la norma jurídica y su interpretación dentro del derecho tributario. Para tal efecto, es necesario que se analice en forma general como ha de interpretarse y la manera en la cual se debe de realizar en el caso de Guatemala y las exenciones tributarias en el caso del Impuesto al Valor Agregado en el país.

3.1. Definición de interpretación de la norma jurídica

“La interpretación de las normas tiene un carácter instrumental, esto porque la norma no tiene sentido si el significado y contenido de la misma no es revelada por el intérprete. Primero se determina el contenido de la norma y posteriormente se aplica la norma. De acuerdo con esta característica, toda norma debe de ser interpretada si esta se va a aplicar.”²² Esto quiere decir, que la interpretación de la norma puede definirse como la indagación del sentido de la misma; la determinación de su contenido y alcance efectivo para medir su precisa extensión y la posibilidad de su aplicación al caso concreto que por ella ha de regirse.

Se puede considerar a “la interpretación como un conjunto de operaciones destinadas a determinar el sentido y alcance de una norma, esto es, su verdadero significado, y

²² Pelayo, Halivis. **Interpretación tributaria del derecho**. Pág. 485.

extraer de la norma general una norma particular, que es la que se usa para calificar el caso concreto que debe resolver el Derecho.” Por lo tanto, interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. “Interpretar las leyes es, por ende, buscar el derecho aplicable a los casos concretos, a través de una formula oficial. Esta interpretación no debe circunscribirse de modo exclusivo a la formula misma, sino que ha de realizarse en conexión sistemática con todo el ordenamiento vigente.

El intérprete puede valerse, para lograr su fin, de elementos extraños a los textos, pero en tales elementos debe ver simples medios destinados a esclarecer la significación de la ley”.²³ Todas las leyes están constituidas por un conjunto de signos o palabras que guardan un sentido. Por eso las leyes, incluso las más claras y fáciles de aplicar, son objeto de interpretación. El mismo esfuerzo para precisar que la ley es clara, implica aun proceso de interpretación.

A tal efecto manifiesta que: “En la actualidad, independientemente de que las normas legales sean claras o inequívocas, de igual manera es necesaria su interpretación, debido a que es a través de la interpretación que se logra entender las mismas.

Así mismo la labor interpretativa de las normas no es únicamente una actividad realizada previo a la aplicación de las normas sino también al momento de su creación, esto encuentra su fundamento en que un legislador constitucional debe interpretar los

²³ Garcia Maynez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 78.

valores de justicia e igualdad, así como textos constitucionales anteriores para crear el nuevo texto constitucional.”²⁴ Un legislador de leyes ordinarias debe interpretar los mandatos constitucionales para crear las normas, así como los órganos que crean normas reglamentarias deben interpretar las normas ordinarias para poder crear los reglamentos a las mismas.

3.2. Interpretación de las normas jurídicas tributarias

El estudio de la interpretación de las normas tributarias ha causado problemas, debido que se consideraba que el derecho tributario era de carácter especial y excepcional, limitando y restringiendo la libertad y propiedad de las personas. El debate ha llevado a considerar que, en la interpretación de las leyes tributarias, se deben utilizar métodos especiales y excepcionales, no permitiendo el empleo de los métodos tradicionales.

“En la interpretación de las normas tributarias quienes asignan a las reglas financieras la condición de normas de excepción, propician medios interpretativos también excepcionales: aquellos que, por el contrario, las estiman de naturaleza ordinaria, les aplican los métodos válidos para cualquier disciplina jurídica.”²⁵ Se puede determinar entonces que la interpretación de la norma tributaria se tiene que dar las mismas formas que en cualquier otra forma de derecho, los cuales se deben de centrar en las normas tributarias, ordinarias y extraordinarias, a medida de que sean válidas.

²⁴ Ibid. Pág. 77.

²⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 96.

“La interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo comprender o para los demás revelar el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición, conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general en un caso particular”.²⁶ Por interpretación de las normas tributarias debemos entender la determinación del sentido y alcance de las mismas, esto es, qué quiso decir la norma tributaria y en qué caso es aplicable, también cuando no es aplicable, sin dejar de lado también la forma como deben de cumplirse y sus efectos legales.

El derecho tributario no tiene carácter especial o excepcional, tampoco restringe o atenta contra la libertad individual de las personas o su propiedad. Por lo tanto, el derecho tributario pertenece al sistema jurídico general, el cual crea derechos y obligaciones normales y ordinarias con el fin de proveer al Estado de los medios necesarios de subsistencia para que cumpla con sus fines y consecuencia de ello, se deben de interpretar de acuerdo a los métodos utilizados para las demás normas del sistema jurídico.

“En la interpretación de las leyes tributarias, se pueden utilizar métodos propios de la materia, así como métodos de carácter general. A tal efecto el citado autor manifiesta que, si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su

²⁶ Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 758.

aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica.”²⁷

En la actualidad, independientemente de que las normas legales sean claras o inequívocas, de igual manera es necesaria su interpretación, debido a que es a través de la interpretación que se logra entender las mismas. Así mismo la labor interpretativa de las normas no es únicamente una actividad realizada previo a la aplicación de las normas sino también al momento de su creación, esto encuentra su fundamento en que un legislador constitucional debe interpretar los valores de justicia e igualdad, así como textos constitucionales anteriores para crear el nuevo texto constitucional. Un legislador de leyes ordinarias debe interpretar los mandatos constitucionales para crear las normas, así como los órganos que crean normas reglamentarias deben interpretar las normas ordinarias para poder crear los reglamentos a las mismas.

La doctrina ha concluido que los fines de la interpretación de las normas pueden ser:

- i) “determinar el significado del contenido normativo;
- ii) captar el sentido y alcance de la norma;
- iii) captar el pensamiento del legislador; y
- iv) aplicar la norma a un caso concreto que se pretende resolver”.²⁸

Lo anterior, determina la forma en la cual como debe de realizarse la interpretación de las normas jurídicas dentro de la ley, de tal forma que se pueda saber el significado de

²⁷ Pelayo. Halivis. **Op. Cit.** Pág. 512.

²⁸ Ibid. 387.

la norma, como se debe de aplicar la misma, para quienes fue regulado así como la intencionalidad de su creación, respecto a la manera en la cual se instauró en la problemática social, de tal manera que se pueda resolver la misma a través de la regulación legal.

3.3. Escuelas de interpretación del derecho tributario

Con el problema del objeto de la interpretación, se relaciona íntimamente la cuestión de las diversas escuelas que han prevalecido en distintas épocas y conforme a las cuales el objeto o finalidad de la interpretación es distinto.

Algunas sostienen que el objeto de la interpretación es indagar la voluntad del legislador; otras afirman que la ley, una vez promulgada, se desvincula totalmente de aquello que el legislador quiso establecer en la norma y ésta adquiere con independencia de la voluntad de su autor, una supuesta voluntad propia, variable según la época histórica, el momento y las circunstancias de su aplicación; otras, en fin, sin olvidarse de la voluntad legislativa, afirman que el juzgador en cada caso concreto de aplicación debe sustituirse a la voluntad presunta del legislador si el problema no está resuelto en la ley, como si éste estuviere presente en el momento que se ha de decidir el conflicto no previsto.

a) Escuela de la exégesis: “La escuela de la exégesis, fue la primera escuela que desarrolló una doctrina sistemática y metódica sobre la interpretación de las normas

jurídicas, esto como consecuencia del fenómeno codificador que hubo en Francia. En la presente escuela se rinde culto al texto de la ley y en caso fuera necesario, la interpretación de las normas se debe realizar mediante la indagación de la voluntad del legislador; cuando esta no se puede determinar con el examen del texto de la norma, se debe de reconstruir la voluntad del legislador utilizando los antecedentes, motivos, trabajos preparatorios y discusiones parlamentarias que anteceden la ley objeto de interpretación.²⁹

De esta definición, se puede determinar que se debe de analizar lo siguiente respecto a la interpretación de la norma tributaria en el territorio nacional, de tal forma que cumpla con sus objetivos: El intérprete tiene la labor de descubrir el pensamiento del legislador, de lo contrario no se puede interpretar una norma dudosa u oscura; La codificación no tiene relación con los antecedentes históricos, sociales, políticos, anteriores a ella; Si la norma es oscura o incompleta, se debe indagar el pensamiento del legislador a través de los trabajos preparatorios; y Solo si el caso lo amerita y no se pudo descubrir la voluntad del legislador, entonces se pueden recurrir a los principios generales del derecho.

- b) Escuela dogmática: “Esta escuela surge como una reacción a la Escuela de la exégesis y sostienen que la fuente del derecho es el espíritu del pueblo y debe ser considerado como una significación lógica y en constante evolución. Su máximo exponente es Savigny. No se interesa por encontrar o indagar la voluntad del

²⁹ Del busto, Jorge. **Interpretación del derecho tributario**. Pág. 60.

legislador, sino que esta escuela considera el ordenamiento jurídico como un todo, en el cual las normas están íntimamente vinculadas entre sí, generando un sistema uniforme y coherente. Es indispensable la indagación histórica para conocer el contraste entre las normas vigentes y las que estas han derogado.”³⁰

Lo anterior establece la importancia que tiene la norma jurídica como parte de un ordenamiento jurídico, lo cual también como parte de un todo le permite poder resolver una situación concreta y una problemática determinada.

c) Escuela Teleológica: “La escuela teleológica va en contra de lo propuesto por Savigny y que se caracteriza por determinar que el intérprete debe tener presente el fin de la norma jurídica sobre cualquier otro elemento. La primera pregunta que se debe hacer el intérprete es ¿cuál es el bien jurídico tutelado? y conociendo este se puede decidir la controversia a través de interpretar la norma de acuerdo a que en el momento que esta sea aplicada se proteja el bien jurídico tutelado”.³¹ Se puede determinar que esta escuela determina que la ley se debe de interpretar a través del bien jurídico tutelado que busca proteger en el sentido de que, si cumple con este bien, se cumple con la necesidad.

d) Escuela del Método de la Evolución Histórica: “Se basa en que la interpretación de las normas debe partir de la misma norma por ser la base en que se funda todo sistema jurídico. Las normas jurídicas son producto de circunstancias sociales que

³⁰ Ibid. Pág. 68.

³¹ Ibid. Pág. 69.

sucedan en el momento en que estas son creadas, pero que se pueden aplicar a casos posteriores debido a la interpretación de las normas, la cual no se realiza tratando de buscar la voluntad del legislador, tampoco teniendo en cuenta las necesidades económicas y sociales que prevalecían al momento de la creación de la norma, porque la norma tiene una vida propia independiente de los antecedentes que la hicieron surgir”.³² Entonces, la tarea del intérprete es la de decidir ajustar la norma de acuerdo a que tenga mayor armonía con la evolución de la sociedad.

e) La Escuela de la Libre Investigación Científica: “Establece que fue fundada por el jurista Francois Geny y está en contra de la Escuela de la Exégesis. Sostiene la necesidad de examinar la norma jurídica de acuerdo a su ratio legis, factores extrínsecos y las circunstancias que hicieron surgir la norma (occasio legis), a pesar de que la norma sea clara que la tesis de Géný determina que cuando la norma es oscura o insuficiente, la labor del intérprete se transforma a una labor integradora y eso manifiesta una separación absoluta de la voluntad del legislador.”³³

La labor de interpretar las normas tiene por objeto comprender el concepto contenido en la fórmula, pero para realizarlo es necesario utilizar la lógica en el lenguaje, de lo contrario este quedaría sin sentido. Se debe de tomar en cuenta en la interpretación las relaciones que el legislador quiso regular con la norma, exigencias morales, sociales, políticas, económicas y también el ambiente social en el momento en que fue creada la norma que ocasionaron el surgimiento de la norma.

³² Ibid. pág. 69.

³³ Ibid. Pág. 70.

f) Escuela del Derecho Libre: “a) Repudiación de la doctrina de la suficiencia absoluta de la ley; b) Afirmación de que el juez debe realizar, precisamente por la insuficiencia de los textos, una labor personal y creadora; c) Tesis de que la función del juzgador ha de aproximarse cada vez más a la actividad legislativa.”³⁴

Por lo que, de conformidad con esta escuela, la correcta interpretación, responde exclusivamente a los juzgadores en su actividad jurisdiccional y como este la desarrolle será la correcta interpretación de la ley, en ese sentido y bajo las mismas circunstancias.

g) Escuela de la Teoría Pura del Derecho: Se lleva a cabo cuando hay que aplicar una norma de grado superior, el legislador o el intérprete encuentran que esa norma superior prevé no sólo el procedimiento de la producción de la norma inferior, sino el contenido de ella.

Esta determinación nunca es completa, siempre queda un margen de aplicación más o menos amplio, un marco de posibilidades dentro del cual el aplicador de la norma puede moverse legítimamente, bien porque la norma superior haya autorizado el arbitrio del juzgador o del juez, o bien porque la disposición de la norma que trata de aplicarse es ambigua y permite varias significaciones.

³⁴ Ibid. Pág. 70

3.4. Corrientes de interpretación del derecho tributario

Se puede determinar que para poder interpretar de forma correcta las leyes tributarias, las corrientes que han predominado son las siguientes: interpretación a favor del contribuyente; e interpretación a favor del fisco; en Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria.

Por lo tanto, la interpretación de las leyes tributarias se debe de hacer siempre a favor del contribuyente, también es conocida dentro de la doctrina como interpretación in dubio contra fiscum. En tal sentido, se puede determinar las siguientes corrientes:

- a) Corriente de interpretación a favor del contribuyente: La interpretación a favor del contribuyente se debe de realizar porque si el legislador es autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma oscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de oscuridad o de duda debe estarse por la no imposición

- b) Corriente de la interpretación a favor del fisco: El criterio in dubio pro fisco, postula que en caso de duda, la norma tributaria se debe interpretar en el sentido que sea más favorable al Estado para con ello poder mantener las necesidades del Estado y la igualdad en el reparto tributario, porque si se interpreta a favor de un contribuyente, se puede perjudicar a otro, quien deberá pagar lo que dejó de pagar

aquel, ya que de todas formas el Estado debe percibir las contribuciones hasta el monto necesario para cubrir sus necesidades.

3.5. Métodos de interpretación

La aplicación de uno u otros métodos interpretativos se encontrará condicionada por una insoslayable premisa: la concepción que el intérprete tenga acerca del concepto mismo de Derecho. En virtud que la doctrina sostiene que no se puede escoger un método de interpretación sobre otro, porque no existe uno con características universales y que en la interpretación de las leyes tributarias son aplicables todos los métodos de interpretación aceptados por la doctrina, es de interés para el presente trabajo el desarrollo los distintos métodos de interpretación.

a) Método exegético: “La materia tributaria se caracteriza por su movilidad, y las respectivas normas no pueden ser interpretadas según el pensamiento del legislador porque ello paralizaría la evolución. Empero, se debe evitar dar a las normas un sentido distinto del que tuvieron al momento de su dictado, a efectos de salvaguardar los principios de certeza y seguridad jurídica ínsitos en el principio de legalidad.”³⁵ Se puede establecer de acuerdo con la doctrina que el método exegético se caracteriza por interpretar las normas de acuerdo al espíritu de la ley a través de indagar la voluntad del legislador de la norma interpretada.

³⁵ Calvo Ortega, Rafael. **Op.cit.** pág. 134.

b) Método libre de investigación: Permite al juzgador interpretar la norma de acuerdo a elementos extrínsecos a la norma, como elementos políticos, económicos, sociales y morales. Se puede definir el método de la libre investigación, como aquel que permite al juzgador interpretar la norma de acuerdo a elementos extrínsecos a la norma, como elementos políticos, económicos, sociales y morales.

c) Método Histórico-Evolutivo: “Se puede definir el método histórico-evolutivo como aquel que para interpretar las normas se basa en el estudio de los antecedentes, trabajos preparatorios y discusiones para poder aplicar la norma de acuerdo con la evolución y cambios que surgen”.³⁶ Se considera de importancia el método histórico-evolutivo para la interpretación de las leyes tributarias, porque tal y como ha sido expuesto en la presente investigación, el fenómeno tributario goza de constante evolución por su contenido económico, social y político, por lo tanto para una adecuada interpretación de sus normas, es necesario tener presente los motivos que hicieron surgir las leyes tributarias y cómo estas se pueden adaptar a las realidades del momento en que se pretende aplicar la norma interpretada.

d) Método analógico: “Es uno de los métodos que más controversias ha generado en la interpretación de las normas tributarias, porque tal y como lo establece su nombre, a través de este se puede extender una norma para aplicarla a un caso concreto que no está regulado expresamente en la fórmula legal.”³⁷ A través del método analógico de interpretación, se extiende un precepto legal a supuestos que no están regulados

³⁶ Varoni, Enzo. **Op. cit.** Pág. 339

³⁷ *Ibid.* Pág. 339.

en el mismo, pero que con las hipótesis previstas en esta norma, existe un grado de afinidad que puede afirmarse se encuentra en la misma ratio jurídica que inspira la norma examinada.

e) Método Gramatical o Literal: El método gramatical o literal, es uno de los métodos con mayor aceptación y aplicación, sobre todo en materia tributaria por la certeza y seguridad jurídica que conlleva, ya que a través de este no existe posibilidad que el intérprete tenga funciones creadoras de derecho. Sin embargo, tal y como se ha establecido, el derecho tributario está en constante evolución por los cambios sociales, económicos, políticos y culturales, por lo que su aplicación aislada puede tener repercusiones en la materia impositiva.

f) Método sistemático: “Determina que la norma no puede ser analizada en su misma individualidad, aislada de los restantes preceptos jurídicos, sino que debe encuadrarse en el marco de todas las disposiciones que integran la ley de que ella forma parte. El precepto legal debe ponerse en relación con las disposiciones de leyes afines y, en general, con las de todas las leyes vigentes en el concreto ordenamiento jurídico. Se puede establecer que el método sistemático se basa en interpretar las normas de acuerdo a la armonía y relación que tiene con el resto de las normas que conforman la legislación de un país”³⁸.

La interpretación de las leyes tributarias de acuerdo al método sistemático es adecuada y de carácter esencial en la materia, porque a través de la misma no se

³⁸ Ibid. 234.

aísala la norma interpretada con el resto de las normas que componen un sistema jurídico. La materia tributaria se encuentra contenida en una serie de disposiciones de diversa naturaleza, ya sea constitucional, ordinarias o reglamentarias y por tanto, es necesario que su interpretación no se realice de manera separada, ya que esto puede conllevar a una aplicación incorrecta de las normas a los casos concretos.

g) Método de la Realidad Económica: El método de la realidad económica es un método propio de interpretación de las leyes tributarias, el cual surge por la necesidad de un método que reflejara el contenido económico del cual gozan las normas de carácter tributario.

CAPÍTULO IV

4. Vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala

El principio de legalidad en materia tributaria se refiere a que la creación, modificación y supresión de tributos, así como la concesión de exoneraciones, y otros beneficios tributarios, la determinación del hecho imponible, de los sujetos pasivos del tributo, de los preceptores y retenedores, de las alícuotas correspondientes y de la base imponible, deben de constar en la ley para que se determinen como válidos. En ese contexto, las exenciones tributarias, para que puedan ser aplicables, deben de constar en la ley de tal forma que cada una de estas posean su fundamento en una legislación vigente en el territorio nacional.

Por su parte, la definición de exención tributaria la encontramos en el Artículo 62 del Código Tributario, el cual establece que es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos. Esto quiere decir que la ley tributaria debe primero gravar o afectar la renta del contribuyente sujeto pasivo y así mismo establecer en qué casos los ingresos quedan dispensados del pago del impuesto que corresponda.

Las exenciones tributarias pueden ser objetivas o subjetivas. Las primeras van dirigidas a exonerar las rentas de los contribuyentes; es decir, la exención no es para la

persona. Para este efecto la ley establece los requisitos que el tributario debe cumplir para que la exención pueda ser aplicable. En cambio, la subjetiva, la dispensa se otorga al sujeto pasivo como tal, es decir que es la persona la que está exenta de determinado tributo.

Para las entidades no lucrativas, las leyes tributarias específicas ya no contemplan exenciones subjetivas, sino solamente para sus rentas. En ese sentido, la ley del impuesto al valor agregado otorga el beneficio de devolución de crédito fiscal a personas específicas; ese sentido se hace imperativo realizar la correcta interpretación de las normas contenidas en la ley de la materia determinando los sujetos exentos, lo que genera que eventualmente los tribunales de justicia nacionales interpreten de forma extensiva la norma jurídica, otorgando el beneficio a personas que no son el destinatario jurídico del mismo, perjudicando al erario nacional.

¿Por qué existe un quebrantamiento al principio de legalidad en el caso de las exenciones tributarias en el impuesto al valor agregado? Surge a consecuencia de la interpretación de las normas que hacen los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, así como la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia para determinar si una persona está exenta del impuesto al valor agregado, y para el caso concreto de ser así, le genera el beneficio de devolución de crédito fiscal a otra por haber realizado un acto gravado.

Por lo anterior, al haberse realizado una errónea interpretación de la norma tributaria se concede un beneficio a quien no corresponde generando un detrimento de los ingresos estatales. La razón de la problemática deviene de las erróneas formas de interpretación de la norma jurídica utilizadas en la actualidad por los tribunales de justicia, lo que ha causado que se le otorgue el beneficio de la devolución del crédito fiscal a personas que no cumplen los requisitos para su otorgamiento, en grave perjuicio de las arcas del Estado.

En la investigación a realizar se desarrollarán los temas siguientes: El derecho tributario, debido a que es la rama del derecho que se encarga de llevar a cabo el estudio de la imposición tributaria, definiéndola y caracterizándola, para posteriormente realizar un análisis jurídico a los sujetos activos y pasivos de los tributos; Asimismo se definirá el principio de legalidad de forma general, para que de forma específica se pueda establecer la relación existente respecto a la legalidad de la norma jurídica tributaria y como esta debe de relacionarse en el caso de las exenciones tributarias.

Se estudiarán también a las exenciones tributarias y como estas funcionan en Guatemala, específicamente en el caso del impuesto al valor agregado así como los distintos regímenes que la ley específicamente impone para su ejecución y como únicamente cuando se cumplan con estos postulados, deben de aplicarse las exenciones conducentes.

La investigación a realizar se enfocará desde el punto de vista jurídico debido a que se analizará el quebrantamiento al principio de legalidad en el derecho tributario, enfocándose en las exenciones tributarias, debido a que los impuestos y la existencia de estos en la ley son un tópico desarrollado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como en el código tributario y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La forma de interpretación de la norma jurídica que contiene una exención debe necesariamente interpretarse de manera restrictiva en virtud de su carácter excepcional a la norma general, de esa cuenta, una exención tributaria debe estar expresamente determinada en ley y no debe otorgarse mediante interpretación extensiva de la misma.

Para la presente investigación, se entenderá como destinatario legal de la norma a la persona que realice o que, mediante su intervención, se materialice el supuesto de derecho contenido en ésta y en cuya virtud se genera una consecuencia de derecho.

Asimismo, entenderemos por obligación tributaria, aquel vínculo jurídico que se genera entre el sujeto pasivo y activo de ésta, derivado de la materialización del hecho hipotético contenido en la norma jurídica, lo cual genera al sujeto pasivo una consecuencia de derecho, cuyo objeto es el deber de realizar una conducta consistente en enterar determinado monto al fisco.

Dada la importancia dentro del presente trabajo, de los beneficios fiscales especialmente las exenciones, es necesario determinar que las mismas se constituyen como una dispensa o privilegio establecido en ley por razones de equidad o conveniencia, mediante la cual, a pesar de haberse generado la obligación tributaria, esta se ve neutralizada por lo que el deber de cumplir con la consecuencia de derecho que se define como el pago del tributo deja de existir.

En ese sentido es importante remarcar que, mediante la figura de la exención, la norma jurídica dispensa del cumplimiento de la prestación al sujeto pasivo a pesar de haberse materializado el hecho imponible, por las implicaciones que tiene esta acción en las arcas del Estado, se puede determinar que es necesario que se utilice además de un criterio acertado, al principio de legalidad y la manera en la cual deben otorgarse las exenciones tributarias.

4.1. Análisis de la figura de la exención dentro del sistema tributario guatemalteco

La exención propiamente dicha es una “es una figura jurídico-tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la norma jurídica que establece el impuesto, ciertas personas, hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica”.³⁹

³⁹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 163.

Puede afirmarse entonces que las exenciones son circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan el efecto del hecho generador de los impuestos, de tal modo que, aunque éste se realice no nace la obligación tributaria.

“La exención se debe el tributo porque la obligación existe, pero la misma ley dispensa de su pago; esto porque se tipifican los elementos del hecho generador, pero por razones económicas, políticas, sociales o financieras la ley expresamente exime del pago del impuesto al sujeto pasivo de éste, operando las exenciones como hipótesis neutralizantes totales del efecto del hecho generador, de modo que no nace la obligación tributaria.”⁴⁰

El Artículo 62 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece que la exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en la ley.

Asimismo, no hay que confundir la exención con la exoneración, ya que esta última es la figura jurídica tributaria, en virtud de la cual el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del pago de la multa, cargos e intereses causados por el incumplimiento de la obligación tributaria, con el fin de que se cumpla el pago del tributo adeudado y se inicie una nueva obligación tributaria.

⁴⁰ Araujo, Falcao. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Pág. 78.

La exención en sí, no afecta el nacimiento de la obligación tributaria, en virtud que el hecho generador es producido por el sujeto pasivo, por consiguiente lo que la misma efectúa como tal, es la dispensa de la exigibilidad del tributo al momento de desarrollarse ese hecho generador.

Las exenciones, como se ha identificado anteriormente, son beneficios otorgados a una parte de la sociedad por razones que el poder administrativo toma en cuenta para concretar un fin. Varios autores lo identifican como las políticas económicas que se toman como medidas para favorecer o incrementar la productividad de ciertos sectores con el objeto de promover el desarrollo equilibrado de la sociedad.

Al ser la exención una dispensa del pago del impuesto, diversos autores han justificado la exención por razones de equidad, conveniencia o política económica, estos pueden ser los siguientes:

- a) Razones de equidad: “se aduce que una persona individual o jurídica que ya cubre uno o varios impuestos justo es que no pague un nuevo tributo, a fin de dejarlo en situación de igualdad frente a otros contribuyentes.”⁴¹

- b) Razones de convivencia: “son pagados por el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de dichos impuestos a los

⁴¹ Martínez Flores, Gerber Roberto. Auditoría fiscal de rentas exentas y no afectas al impuesto sobre la renta. Pág. 26.

artículos o servicios de primera necesidad, para no encarecer el costo de vida de los contribuyentes.”⁴²

c) Razones de política económica: “En estas razones se expone que para incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como necesarias, ha de eximirseles el pago de ciertos tributos, para que los empresarios inviertan sus capitales en tales actividades y se fortalezca la economía de un país.”⁴³

4.2. Clasificación de las exenciones tributarias

Las clasificaciones tributarias, se pueden clasificar de la manera siguiente:

- a) Atendiendo al sujeto sobre el cual recae la exención Estas pueden ser objetivas, subjetivas o mixtas.
- b) Objetivas: Son aquellas que se otorgan en atención a las cualidades y características del sujeto que genera el tributo. Por ejemplo, el Artículo 88 de la Constitución Política de la República concede exención del pago de impuestos a las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país.
- c) Subjetivas: Son las establecidas en función del sujeto pasivo, atendiendo a sus características. El Decreto Número 1448 del Congreso de la República, Ley del

⁴² Ibid. Pág. 26.

⁴³ Ibid. Pág. 26.

Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas, establece que los intereses que devenguen los créditos hipotecarios asegurados bajo el régimen de dicha ley, estarán exentos del pago de impuestos y que las personas individuales o jurídicas que los perciban podrán deducirlos de sus utilidades imponibles. Asimismo, el Decreto Número 120- 96, Ley de Vivienda y Asentamientos Humanos, concede una exención similar a la anterior, a los créditos, documentos o títulos que representen una garantía hipotecaria cuyo pago esté garantizado por una compañía afianzadora legalmente autorizada y supervisada por la Superintendencia de Bancos.

- d) **Mixtas:** Son aquellas que reúnen las cualidades de las exenciones objetivas y subjetivas. Por ejemplo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera rentas exentas del pago de dicho impuestos las remuneraciones por servicios técnicos prestados al Gobierno o instituciones oficiales, cuando dichas remuneraciones fueren pagadas por gobiernos o instituciones extranjeras o internacionales.

- e) **Legales:** son las establecidas en la ley y que permanecen vigentes hasta tanto esta no sea reformada o derogada. Un ejemplo de estas exenciones son las establecidas en el Decreto Número 1448, Ley del Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas, el Decreto Número 120-96, Ley de Vivienda y Asentamientos Humanos y el Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, todos Decretos del Congreso de la República.

- f) Transitorias Son las exenciones concedidas por la ley durante un período de tiempo determinado; por ejemplo, las exenciones establecidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora de Maquila, en la que a fin de fomentar la actividad industrial, se conceden exenciones por períodos de diez años al Impuesto Sobre la Renta.

- g) Exenciones absolutas: Son las que liberan al contribuyente de la obligación de pagar determinado tributo y del cumplimiento de las obligaciones accesorias del mismo; hecho que no procede en la legislación tributaria nacional, pues el Artículo 23 del Código Tributario obliga a los beneficiarios de las exenciones, al cumplimiento de los deberes formales que les corresponden.

- h) Exenciones relativas: Son las que liberan al contribuyente de la obligación de pagar determinado impuesto, pero no de cumplir las obligaciones accesorias; ya que la ley establece que la exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan, como es su inscripción ante la Administración Tributaria y la presentación de las declaraciones respectivas, entre otras.

- i) Exenciones por el tipo de ley: Constitucionales Son las exenciones contenidas en la Constitución Política de la República, por ejemplo, la contenida en el Artículo 73, en el cual se dispone que los centros educativos, como centros de

cultura, gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios. Exenciones por ley ordinaria Son las especificadas en leyes ordinarias, las que comúnmente norman lo relativo al pago de un tributo. Por ejemplo, las expresadas en el Artículo 6 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- j) Exenciones económicas Son las establecidas con el fin de impulsar la actividad económica y el crecimiento integral de un país, por ejemplo, las establecidas en el Decreto Número 65-89 del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas.

- k) Exenciones sociales Se establecen con el objeto de fomentar el bienestar de la población, la cultura, el deporte o la salud, entre otros, por ejemplo, las exenciones establecidas en el Decreto Número 1448, Ley del Instituto de Fomento de Hipotecas Aseguradas y el Decreto Número 120-96, Ley de Vivienda y Asentamientos Humanos, ambos Decretos del Congreso de la República, con relación al fomento de la adquisición de soluciones habitacionales.

- l) Exenciones distributivas: Son aquellas por medio de las cuales se busca hacer efectivo el principio de distribución de la carga impositiva, al conceder alguna exención determinada al contribuyente que se ve agravado por varios tributos. Un ejemplo de este tipo de exenciones es la establecida en el Artículo 4 literal f) del Decreto Número 19-04, del Congreso de la República, Ley del Impuesto

Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, en el cual se expone que los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme al Artículo 44 del Decreto Número 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, están exentos del pago de este impuesto.

4.3. Configuración de la exención tributaria

Las exenciones, como se ha identificado anteriormente, son beneficios otorgados a una parte de la sociedad por razones que el poder administrativo toma en cuenta para concretar un fin. Varios autores lo identifican como las políticas económicas que se toman como medidas para favorecer o incrementar la productividad de ciertos sectores con el objeto de promover el desarrollo equilibrado de la sociedad.

Las exenciones tributarias se producen desde el momento en que se configura fácticamente la figura de la exención en la ley, tal es el caso de las exenciones que son otorgadas en una ley ordinaria; o en otras ocasiones, es necesario que la Administración Tributaria declare la existencia de la exención, para que se desvincule el hecho generador de la obligación del pago del tributo, como por ejemplo, la importación de mercancías que realizan algunos sujetos exentos de tributos, a quienes se les extiende una franquicia para liberarlos de la responsabilidad del pago de derechos arancelarios e impuesto al valor agregado a que esta afecta dicha importación.

Las exenciones tributarias poseen un elemento social, que es impreciso al no estar traducido en normativa tangible, tarea que el poder administrativo debe realizar, con el objeto de fomentar el desarrollo integral de la sociedad, incrementar los ingresos de recaudación a través de políticas que fomentan el desarrollo por otras vías que están vinculadas indirectamente a las actividades o hechos que están exentos, estas intenciones alternas se han definido como fines extra fiscales de las exenciones. No es por el simple hecho de favorecer a un elemento, a un sujeto o a un objeto de la sociedad.

Entonces el poder administrativo crea las políticas económicas las cuales son traducidas a través del Legislador para la creación de normativas que estén centradas en lo que las políticas económicas del Estado buscan, estas podrán variar en el tiempo, dependiendo de la necesidad del Estado en particular, estableciendo tributos en focos de riqueza que no han sido utilizados con anterioridad para el financiamiento de los gastos público.

Por su parte, el Artículo 62 del Código Tributario, afirma: “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”. Lo anterior, quiere decir que las exenciones bajo toda circunstancia deben de constar en la ley que solo los que consten en la misma podrán considerarse como situaciones exentas de impuestos en el territorio nacional.

Por su parte el Artículo 63 del Código Tributario refuerza esta temática, al establecer: “La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración”. Esto se puede considerar en anuencia con el artículo anterior, toda vez que la misma ley determina como deben de establecerse las exenciones mismas que deben de constar en ley.

Respecto a la ley específica de la materia, el Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado afirma lo siguiente: De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley:

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:

- a) Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.
- b) Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;

- c) Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera;
- d) Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos personales y un vehículo;
- e) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad;
- f) Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos. Para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP) para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme la definición del Artículo 2 numeral 4 de esta ley.
3. *La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes: a) Fusiones de sociedades. b) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte. c) La aportación de bienes muebles a sociedades. d) La aportación de inmuebles a sociedades. No estará exenta la aportación de inmuebles a sociedades cuando el inmueble a aportar sea todo o parte de un inmueble previamente aportado a una sociedad que se dedique al desarrollo inmobiliario. Para gozar de esta exención el aportante declarará bajo juramento, en la escritura pública en la cual conste el aporte del bien o en acta notarial, que el inmueble a aportar cumple con las condiciones establecidas en este artículo para gozar de la exención.
4. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamientos.
5. Las cooperativas no cargarán el impuesto al valor agregado cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas. En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal. En el

caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

6. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión, aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley.
7. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.
8. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos gravados conforme a esta ley que efectúe el fiduciario quedan afectos al pago de este impuesto.
9. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.
10. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.

11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados cantonales y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q. 100.00) por cada transacción.

12. *La venta de vivienda con un máximo de ochenta (80) metros cuadrados de construcción cuyo valor no exceda de doscientos cincuenta mil Quetzales (Q.250,000.00) y la de lotes urbanizados que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados, cuyo valor no exceda de ciento veinte mil Quetzales (Q.120,000.00). Además, el adquiriente deberá acreditar que él y su núcleo familiar carecen de vivienda propia o de otros inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva. A excepción de las viviendas indicadas en el párrafo anterior, la segunda y subsiguientes transferencias de dominios de viviendas por cualquier título, tributarán conforme a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

14. La venta de activos de Bancos o Sociedades Financieras a las que la Superintendencia de Bancos haya aprobado un plan de regulación o en que exista

Junta de Exclusión de activos y pasivos, cuando se transfieran a otros Bancos o sociedades financieras, previa autorización de la Junta Monetaria. Esta exención tendrá validez siempre que la operación no sea para eludir responsabilidades civiles, penales, o de otra naturaleza.

15. La compra y venta de medicamentos denominados genéricos y alternativos de origen natural, inscritos como tales en el Registro Sanitario del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, de conformidad con el Código de Salud y su Reglamento. También quedan exentas del impuesto a que se refiere esta Ley, la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que padezcan la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de dicha enfermedad.

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Valor Agregado, por su parte, regula: De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras personas.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.

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

Se puede determinar que en los términos anteriores, se aplica la exención de los impuestos sobre el valor agregado, no obstante existen situaciones las cuales no es tan clara la ley respecto a la manera en la cual deben de cobrarse este tipo de tributos en Guatemala.

Por lo tanto corresponde a los jueces en el ramo tributario determinar la viabilidad de la exención del impuesto toda vez que personas jurídicas o naturales la piden como un beneficio fiscal para poder pagar menos impuestos y que sus importaciones salgan de

la aduana más rápido al menor costo posible, por lo tanto es necesario que se establezca de forma definitiva cuando procede una exención y cuando no, debido a que en la actualidad no está claro y todo depende de la interpretación judicial con lo cual se atenta con el principio de certeza y seguridad jurídica también debido a que la ley entonces deja de ser clara respecto a la forma en la cual se debe o no de aplicar este beneficio fiscal derivado de la esta situación que se suscita cada vez que se pide que sea otorgado este mi beneficio fiscal de exención.

4.4. Vulneración del principio de legalidad tributaria en la aplicación de las exenciones tributarias en Guatemala

Para analizar cómo se vulnera el principio de legalidad en la aplicación de las exenciones tributarias, es preciso que se determine como en la actualidad, esta es aplicada de forma errónea, para tal efecto, se pasaran a citar sentencias de la Corte de Constitucionalidad, donde se hace evidente esta problemática. En tal sentido se puede debe de iniciar citando el Expediente Número: 2900-2013, el cual se resume a continuación:

Acción constitucional: Amparo.

Antecedentes: Acto reclamado: sentencia de cinco de abril de dos mil trece dictada por la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, por medio de la cual desestimó el recurso de casación por motivo de fondo que la Superintendencia de Administración Tributaria

interpuso contra el fallo de doce de diciembre de dos mil once, emitido por la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en el proceso de esa naturaleza que la entidad Guatemala Country Club, promovió en su oportunidad contra la referida Superintendencia. C) Violaciones que se denuncian: a los derechos de defensa y de tutela judicial, así como los principios jurídicos del debido proceso y de legalidad.

Producción del acto reclamado:

- a) El uno de octubre de dos mil cuatro, la entidad Guatemala Country Club, presentó a la Administración Tributaria solicitud de exención de los siguientes impuestos: al valor agregado, sobre la renta, extraordinario y temporal de apoyo a los cuerdo de paz, así como de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos;
- b) La referida autoridad dispuso denegar esa petición y, ante tal decisión, la citada entidad interpuso recurso de revocatoria, que el Directorio del ente recaudador declaró sin lugar;
- c) Contra esa resolución, Guatemala Country Club planteó demanda contencioso administrativa, la que, luego del proceso judicial correspondiente, la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo fue declaró con lugar;
- d) Para impugnar tal pronunciamiento, la Administración Tributaria instó recurso de casación por motivo de fondo, invocando como submotivos: error de hecho en la apreciación de la prueba; aplicación indebida de los Artículos 16 y 26 del Código

Civil, 3 numeral 2) y 62 del Código Tributario; así como violación de ley por inaplicación de los Artículos 7 numeral 13) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. e) la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, desestimó el relacionado recurso en sentencia dictada el cinco de abril de dos mil trece –acto reclamado–

Resolución: l) Otorga amparo a la Superintendencia de Administración Tributaria contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil.

Se puede determinar a la luz de lo visualizada en este caso que la Superintendencia de Administración Tributaria en sus atribuciones denegó la exención al impuesto al valor agregado no obstante al acudir al organismo jurisdiccional ante lo Contencioso Administrativo este sí fue otorgado con lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria tuvo que impugnar la sentencia la cual fue rechazada y se volvió a resolver en el mismo sentido y el proceso continúa hasta llegar a casación, donde por un error desde la Superintendencia de Administración Tributaria respecto al papel sellado especial para protocolos fue denegada.

Consecuentemente, presentaron una acción constitucional de amparo la cual fue otorgada, pero se puede observar que el órgano jurisdiccional resolvió que era viable la exención tributaria a favor de la empresa en cuestión por lo tanto la Superintendencia Administración Tributaria tuvo que probar su pretensión a través de los tribunales mismos que fueron denegados y así sucesivamente hasta que se tuvo que llegar a la

acción constitucional de amparo donde al fin pudo probar su pretensión creando entonces una vulneración del principio de legalidad toda vez que se otorgó un beneficio tributario que no le correspondía a la entidad Guatemala Country Club.

También es preciso analizar el Expediente número: 2245-2019; el cual se resume a continuación:

Acción constitucional: Amparo

Antecedentes: Acto reclamado: sentencia que dictó la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil el dieciocho de diciembre de dos mil dieciocho, por medio de la cual acogió el recurso de casación instado por la Superintendencia de Administración Tributaria contra el fallo emitido por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo el once de enero de dos mil dieciocho, dentro del proceso de esa naturaleza que planteó Corporación San Lucas, Sociedad Anónima contra el citado ente fiscal.

Producción del acto reclamado:

- a) Agotado el procedimiento administrativo respectivo, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria confirmó ajustes al crédito fiscal del impuesto al valor agregado que solicitó la entidad Corporación San Lucas, Sociedad Anónima, correspondiente al periodo impositivo comprendido del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil seis;

- b) Por lo anterior, la contribuyente promovió demanda ante la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la cual fue declarada con lugar en fallo de once de enero de dos mil dieciocho;
- c) Contra la referida sentencia, la Superintendencia de Administración Tributaria planteó recurso de casación por motivo de fondo, invocando los submotivos de “interpretación errónea de los Artículos 7, numeral 12), y 16 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el período auditado” y “violación de Ley por inaplicación del Artículo 8 de la Ley ibídem vigente en el período auditado”, el cual, una vez agotado el trámite respectivo, fue declarado con lugar por la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, en sentencia de dieciocho de diciembre de dos mil dieciocho –acto reclamado–; posteriormente la postulante insta recurso de aclaración y ampliación, el cual fue declarado sin lugar parcialmente en auto de diecinueve de febrero de dos mil diecinueve.

Agravios que se reprochan al acto cuestionado: la amparista argumenta violación a los derechos y principio constitucional aludidos porque la autoridad denunciada fue omisa en resolver los puntos planteados en los remedios de aclaración y ampliación que presentó, y además: a) que el impuesto sobre al valor agregado es uno de los tributos de naturaleza eminentemente indirecto, por consiguiente, el mismo debe ser recuperado por todo contribuyente que lleva contabilidad y no es consumidor final.

Resolución: Se Deniega el amparo promovido por Corporación San Lucas, Sociedad Anónima contra la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil.

De esta sentencia, se puede considerar lo siguiente: En primera instancia se puede determinar que la problemática deriva de una mala praxis judicial respecto al otorgamiento de beneficios fiscales o exenciones tributarias debido a que como toda empresa que busca su propio beneficio aras de obtener un mayor beneficio económico.

La entidad en cuestión es decir corporación San Lucas pidió una exención del impuesto al valor agregado la cual fue otorgada por la Superintendencia de Administración Tributaria, por su parte al hacer un análisis de lo exento pudo constatar que efectivamente no correspondía a ninguno de las situaciones estipuladas por la ley y por lo tanto debía pagar completamente el impuesto al valor agregado, pero tal como consta en el expediente sólo se pudo obtener este pago por medio de una casación bajo la ordenanza de la Corte Suprema de Justicia y sólo se pudo obtener ese tipo de tributo únicamente después de que la corte de constitucionalidad denegó el amparo.

En tal sentido se puede determinar que la mala praxis en la forma en la cual se otorgó la exención tributaria vulnera el principio de legalidad toda vez que se entregó beneficio que no correspondía porque no aplica bajo ninguna circunstancia de exención; por lo tanto el organismo jurisdiccional otorgó un beneficio que no correspondía vulnerando con esto el principio de legalidad además de que el azar tuvo que incurrir en costes judiciales y procesales para poder obtener el adeudo que le debía desde una primera

instancia que debió haber sido pagado de haber sido aplicado correctamente el criterio de la exención tributaria del impuesto al valor agregado.

Al analizar ambos casos se puede determinar que uno es prácticamente una calca del otro en donde el Tribunal Contencioso Administrativo otorgó beneficios fiscales que no le correspondían a las entidades dentro de Guatemala por lo tanto la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende el estado de Guatemala dejó de percibir importantes tributos que podrían servir para el beneficio común de los habitantes de Guatemala.

En tal sentido es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria esté trabajando en conjunto con los tribunales contenciosos administrativos del país y desarrollen una guía de cuando sí y cuando no corresponde otorgar beneficios fiscales de tal manera que los criterios del azar y los criterios jurisdiccionales coinciden para que se pueda cumplir con el objetivo que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria de recolectar los tributos de Guatemala.

Al mismo tiempo que las sentencias emitidas por el organismo jurisdiccional o sea todas las prerrogativas que la ley posee ya que en la actualidad como se puede observar existe sentencias que vulneran el principio de legalidad otorgando en situaciones específicas beneficios fiscales que no corresponden a empresas con lo cual se crea incertidumbre legal además de atentar contra la certeza y seguridad jurídica que debe suponer la recaudación tributaria en el país.

Este tipo de guía judicial tributaria se podrá eliminar cualquier tipo de vulneración al principio de legalidad además de que se podrá cobrar de forma más certera y efectiva el impuesto al valor agregado ya que la interpretación judicial y de la Superintendencia de Administración Tributaria será la misma y por lo tanto no existirá ningún problema y no tendrá que plantearse ningún tipo de procedimiento administrativo o de proceso judicial que termine en casación o en acción constitucional de amparo por lo cual esta guía es de vital importancia en orden de cumplir con la finalidad de recaudación correcta y justa así como de la capacidad de pago que delimita al derecho tributario en el territorio nacional.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Dentro de Guatemala es necesario que todos los contribuyentes, cumplan con sus obligaciones tributarias de forma cabal de tal manera que se pueda obtener una recaudación correcta y adecuada de conformidad con la ley de Guatemala, de tal manera que se cumpla con las necesidades del Estado y como están han de satisfacerse.

En la actualidad, el tribunal de lo contencioso administrativo, en su función otorga beneficios fiscales que no corresponden en virtud de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tal sentido, se vulnera el principio de legalidad, fundamental dentro del derecho tributario.

En tal virtud, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria en conjunto con el Organismo Judicial se pongan a trabajar de forma integrada de tal manera que logren establecer una guía de calificación en donde converjan ambos organismos respecto a las situaciones donde puedan otorgarse o no beneficios fiscales tales como las exenciones de tal forma que se pueda determinar a cabalidad cuando procede otorgar este beneficio fiscal; lo anterior se tendrá que realizar lo más pronto posible debido a que son reiterados los casos en los cuales el organismo jurisdiccional otorga un beneficio y la Superintendencia de Administración Tributaria impugna esta decisión causando inseguridad jurídica además de que se hace procedimiento muy largo para que el Estado perciba los beneficios estipulados en la ley.

BIBLIOGRAFÍA

- ARAUJO, Falcao. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Argentina: Ed. Depalma, 1964.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. **Derecho fiscal**. Argentina: Themis, 2004.
- BERMEJO QUIÑONEZ, Luis. Pedro. **Ineficacia de un régimen progresivo obligatorio que grave la renta de las personas en relación de dependencia en un sistema tributario como el guatemalteco**. Guatemala: Ed. Universidad Francisco Marroquín, 2008.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario, parte general y legislación española**. España: Ariel. 1971.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Argentina: Ed Astrea, 2006.
- CALERO GARCÍA, María Luz. **La base imponible en el Derecho tributario General**. España: Universidad complutense de Madrid, 1990.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero I**. España: Civitas, 1982.
- CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de derecho financiero**. España: Tecnos. 1992.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge. Mario. **Constitución Política de la República de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica**. Guatemala: Estudiantil Fénix, 2003.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, 2006.
- DEL BUSTO VARGAS, Juan Diego. **Interpretaciones de derecho tributario**. Perú: Quisbert, 2002.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. México: Porrúa, 2008.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Argentina: Depalma, 2001.
- GONZÁLEZ LÓPEZ, María. **El sector público y el sector presupuestario**. España: Dykinson. 1998.
- LARA BERRIOS, Bernardo. **Hacienda Pública y Derecho Tributario**. Argentina: Instituto de Estudios Fiscales. 2001
- MARTÍNEZ FLORES, María. **Auditoría fiscal de rentas exentas y no afectas al impuesto sobre la renta**. Guatemala: USAC, 2006.

PACCI, Alberto Carlos. **Introducción al Derecho Tributario**. Perú: Edersa, 2007.

PELAYO, Halivis. **Interpretación tributaria en México**. México: UNAM, 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Rodrigo. **Derecho fiscal**. Argentina: Reus, 1990.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. España: Ed. Artes gráficas Bernal, 1991.

VARONI, Ezio. **Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias**. España: Instituto de estudios fiscales de hacienda. 1973.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Deplama, 1994.

Legislación

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

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

Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República. 1989

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