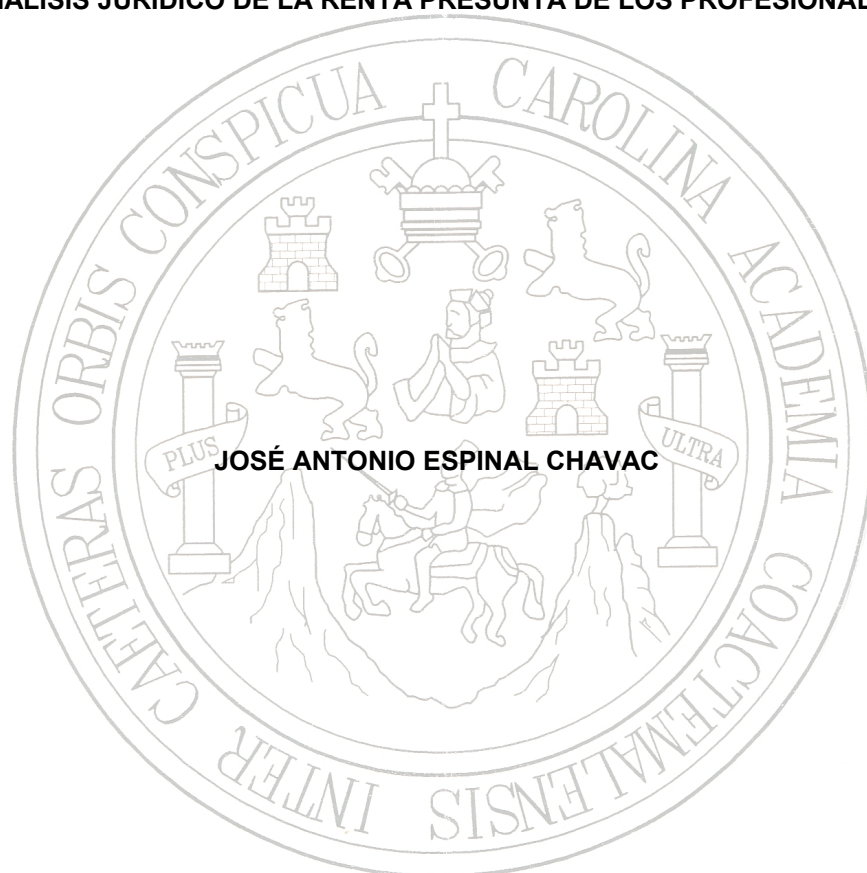


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES



JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC

Guatemala, octubre 2007

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

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, octubre 2007

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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I : Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”
(Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

**LICENCIADO
JACOBO FLORES MONZON.
ABOGADO Y NOTARIO.**

Guatemala, 19 de junio del 2006.

Licenciado, Mario Ismael Aguilar Elizardi
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Universidad de San Carlos de Guatemala.
Ciudad Universitaria, zona 12, ciudad.



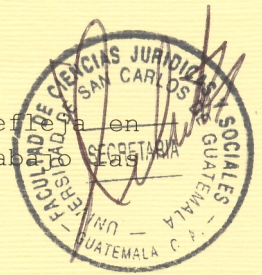
Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

En atención a providencia de esa Dirección, de fecha veintiseis de enero del dos mil seis, se me nombra asesor de Tesis del señor estudiante **JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC**, quien se identifica con el carné estudiantil **No. 8513222**, y en su momento proceder a emitir el Dictamen correspondiente; y habiendo asesorado el trabajo encomendado, me permito emitir el siguiente;

DICTAMEN:

1. El trabajo de tesis se intitula "**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES**".
2. Inmediatamente que recibí el nombramiento y se estableció comunicación con el señor estudiante **JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC**, procedí a efectuar la revisión de los planes de investigación y de tesis, los que se encontraban congruentes con el tema a investigar, y en consenso con el ponente del tema, se decidió sobre la manera de elaborarlo.
3. Que durante el desarrollo del trabajo de elaboración de tesis, el señor estudiante **JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC**, puso el empeño y atención cuidadosa en el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden el trabajo de tesis, el cual tiene un amplio contenido científico, utilizando el ponente un lenguaje altamente técnico acorde al tema desarrollado; el ponente hizo uso en forma amplia del método científico, abarcando las etapas del mismo, ya que al plantear el problema lo enfoca a la realidad jurídica y social, en este caso la forma arbitraria y elevada en que la Administración Tributaria, fija la renta presunta a los profesionales que ejercen su profesión de manera liberal; y para ello profundiza de una manera exhaustiva su investigación, asimismo el ponente del tema comprueba fehacientemente la hipótesis planteada, utilizando en su investigación los métodos deductivo e inductivo, el método analítico, sintetizando de buena manera lo analizado. También ilustra de buena manera la investigación al incluir un caso práctico con el que despeja dudas que se tuvieren al respecto. El sustentante utilizó la técnica de investigación bibliográfica, comprobando que se hizo acopio de bibliografía actualizada, investigación de campo.
4. El presente trabajo de tesis es un esfuerzo meritorio, y será una excelente fuente de consulta para el futuro sobre todo para los señores profesionales de las distintas profesiones que existen en

nuestro país ya que es un tema de actualidad, lo que se refleja en las conclusiones y recomendaciones que se mencionan en el trabajo, las cuales son congruentes con el tema.
En virtud de lo anterior me es grato;



DICTAMINAR:

Que el trabajo de tesis del señor estudiante **JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC**, ES APROBADO, ya que reúne los requisitos reglamentarios para ser discutida en el examen público, previo DICTAMEN del señor Revisor.

Su atento servidor.

Lic. Jacobo Flores Monzón.
Abogado y Notario.
Asesor de Tesis.
Col. 5,801.


LICENCIADO
Jacobo Flores Monzón
Abogado y Notario



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, dieciocho de julio de dos mil seis.

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) ELENA CAROLINA CHARNAUD CRUZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante **JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC**, Intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

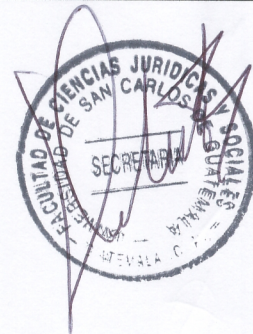


cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh

Elena Carolina Charnaud Cruz

Abogada y Notaria

Guatemala, 14 de septiembre de 2006



Señor Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Licenciado Marco Tulio Castillo Lutín
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Licenciado,

Atentamente me dirijo a usted en cumplimiento de la designación que se me hiciera como REVISORA del trabajo de tesis del Bachiller JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC, según resolución de fecha dieciocho de julio de dos mil seis.

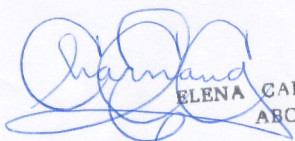
Procedí a hacer una cuidadosa revisión del trabajo denominado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES". El autor de este trabajo nos introduce en el campo no solo del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los que ejercen una profesión después de obtener el título universitario correspondiente, sino en el entorno social y laboral que determinará su ejercicio profesional. Nos introduce asimismo en la realidad del profesional universitario en Guatemala, la cual claramente nos muestra que un gran número de dichos profesionales no llegará en toda su vida a obtener mensualmente ingresos equivalentes a la renta presunta que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta si su actuar es correcto y lo lleva a cabo en grupos sociales pequeños y de vida sencilla de nuestra Patria, que pueden ser, por ejemplo, municipios con muy pocos habitantes, barrios de nuestras ciudades, lugares en los cuales los vecinos del lugar no tienen una actividad económica generadora de recursos económicos suficientes. Tal realidad también la encontramos en el caso del profesional que ejerce su profesión en forma independiente y sin tener relación con el mundo moderno empresarial y financiero y si lo hace trabajando sólo algunas ramas de la profesión.

Con tal enfoque resulta por lo tanto novedoso su estudio y su recomendación de que la autoridad correspondiente disminuya el monto establecido para la renta presunta. Pues si bien es cierto que es obligatoria la tributación, también lo es que jamás esta deberá ser confiscatoria y sí basada en la capacidad de pago de los obligados a ella.

En fin, el presente trabajo provocará inquietudes para hacer los cambios respectivos que permitan el cumplimiento de la obligación tributaria sin sentir el contribuyente —en este caso el profesional universitario— como un castigo muy severo y fuera de su realidad el tener que contribuir sobre una base impositiva irreal y absurda por su monto, a pesar de que es obvio que la renta presunta se origina de un incumplimiento por parte del contribuyente.

El esfuerzo del Bachiller José Antonio Espinal Chavac merece el dictamen favorable de mi parte, para que pueda sustentar su examen público previo a obtener el título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Aprovecho la oportunidad para manifestar a usted, las muestras de mi consideración y estima.


ELENA CAROLINA CHARNAUD CRUZ
ABOGADO Y NOTARIO

Licenciada Elena Carolina Charnaud Cruz
Abogada y Notaria Colegiada 2641
7ª. Avenida 1-44, zona 4, oficina 204

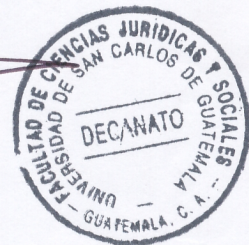


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cuatro de septiembre del año dos mil siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JOSÉ ANTONIO ESPINAL CHAVAC, Titulado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA RENTA PRESUNTA DE LOS PROFESIONALES" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/sllh





ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** A él sea el honor y la gloria.
- A MIS PADRES:** Vicente Espinal Rodríguez y Josefa Chavac Pernillo
Por su amor y ayuda incondicional.
- A MI ESPOSA E HIJAS:** Olga Ileana Oviedo España (+), Olga Iliana (+), Idalia Michelle, Guadalupe, Allisón Ninethe. Mi mas profundo agradecimiento por su abnegación y comprensión.
- A MIS HERMANOS:** Miguel (+), Braulia, Elena, Eugenia, Rosa Marina, por su apoyo muy agradecido.
- A MIS SOBRINOS:** En general les agradezco el cariño y respeto.
- A la señora Francisca Amalia Sánchez Viuda de Rodas (+) siempre le recordare.
- A MIS AMIGOS:** Por su cariño y apoyo.
- A LOS LICENCIADOS:** Jacobo Flores Monzón, Elena Carolina Charnaud Cruz, Ana María Chan Tol, Carlos López Chávez, Romeo Augusto Ruano Carranza, Alma Ileana Rodas Sánchez.
- A :** **LA TRICENTENARIA Y AUTÓNOMA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.**
Especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Por el honor de ser egresado de tan digna Casa de Estudios, lo que para mí es motivo de gran satisfacción.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. EL derecho tributario.....	1
1.1. Diferentes criterios para definir el derecho tributario.....	1
1.2. Definición legal de los tributos.....	2
1.3. Concepto jurídico de los tributos.....	3
1.4. Clasificación principal de los tributos.....	4
1.4.1. Concepto de impuestos.....	5
1.4.2. Concepto de tasas.....	5
1.4.3. Contribuciones especiales.....	6
1.5. Sistema tributario.....	6
1.6. Principios de la imposición de los impuestos	7
1.6.1. percusión del impuesto.....	7
1.6.2. Traslación del impuesto.....	7
1.6.3. Incidencia del impuesto	8
1.6.4. Difusión del impuesto.....	9
1.6.5. Distribución del impuesto.....	9
1.7. Conceptos de derecho público.....	10
1.7.1. Se refiere a la organización del Estado.....	10
1.7.2. Conjunto de normas reguladoras del orden jurídico relativo al..... Estado.....	10
1.7.3. Estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario.....	10
1.8. Ubicación del derecho tributario dentro del derecho público.....	10

	Pág.
1.9. Fuentes del derecho tributario.....	11
1.9.1. Ley.....	11
1.9.2. El reglamento.....	11
1.10. Características del poder tributario.....	13
1.10.1. Permanente.....	13
1.10.2. Irrenunciable.....	13
1.10.3. Abstracto.....	13
1.10.4. Territorialidad.....	13
1.10.5. Legalidad.....	13
1.10.6. Indelegable.....	14
1.11. Derecho tributario en Guatemala.....	14
1.12. Código tributario.....	16
1.13. Elementos de los tributos.....	19
1.13.1. Temporal.....	19
1.13.2. Cuantitativo.....	19
1.13.3. Finalista.....	19

CAPÍTULO II

2. Los Impuestos.....	20
2.1. Historia de los impuestos	20
2.1.1. Edad primitiva.....	20
2.1.2. Edad media.....	20
2.1.3. Grecia y Roma.....	21
2.2. Definición doctrinaria de impuesto.....	21
2.3. Definición legal de impuesto.....	22
2.4. Clasificación principal de los tributos.....	23
2.5. Los impuestos.....	23
2.5.1. Elementos característicos de los impuestos.....	24

2.5.1.1.	Es cuota fijada.....	24
2.5.1.2.	Resulta de una cuota de renta.....	24
2.5.1.3.	El Estado hace uso del poder público.....	24
2.5.1.4.	Ausencia de un servicio al efectuar el pago.....	24
2.5.1.5.	Financiamiento de los egresos del Estado.....	24
2.6.	Clasificación de los impuestos.....	24
2.6.1.	Impuestos directos e indirectos.....	24
2.6.1.1.	Diferencia entre impuestos directos e indirectos.....	25
2.6.1.2.	Características del impuesto indirecto.....	26
2.6.1.2.1.	No se puede llevar una lista de contribuyente	26
2.6.1.2.1.	No opera el fenómeno de traslación.....	26
2.6.1.2.2.	El impuesto indirecto si opera el fenómeno de . Traslación	26
2.6.1.3.	Puntos de vista en relación con los impuestos directos e indirectos.....	26
2.6.1.3.1.	Criterio de repercusión de impuesto directo..	26
2.6.1.3.2.	Criterio administrativo del impuesto directo....	27
2.6.1.4.	Criterio de la traslación y criterio administrativo del..... impuesto directo.....	27
2.6.1.3.3.	Criterio de traslación del impuesto..... indirecto.....	27
2.6.1.5.	Criterio administrativo del impuesto indirecto.....	27
2.6.1.5.1.	Ventajas de los impuestos directos.....	27
2.6.1.5.2.	Aseguran al Estado.....	27
2.6.1.5.3.	Justicia social.....	27
2.6.1.5.4.	Crisis.....	27
2.6.1.6.	<u>Desventajas de los impuestos directos.....</u>	28
2.6.1.6.1.	Sensibles.....	28
2.6.1.6.2.	Poco productivos.....	28

2.6.1.6.3. Poco elásticos.....	28
2.6.1.7. Ventajas de los impuestos indirectos.....	28
2.6.1.7.1. Poco perceptibles.....	28
2.6.1.7.2. Más productivos que el impuesto directo.....	28
2.6.1.7.3. Grava a los sectores de la población.....	28
2.6.1.7.4. Dotados de elasticidad.....	28
2.6.1.8. Ventajas de los impuestos indirectos.....	29
2.6.1.8.1. No son justos.....	29
2.6.1.8.2. No tienen la misma fijeza del directo.....	29
2.6.1.8.3. Molestan a la Industria y comercio.....	29
2.6.1.8.4. Gastos muy elevados.....	29
2.6.2. Impuestos reales y personales.....	29
2.6.3. Impuestos específicos y ad valorem.....	29
2.6.4. Impuestos generales y especiales.....	30
2.6.5. Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.....	30
2.6.6. Impuestos alcabatorios.....	30
2.6.7. Impuestos progresivos y proporcionales.....	31
2.7. Diferentes criterios para definir las tasas.....	32
2.8. Características de las tasas.....	32
2.8.1. Característica de la voluntad.....	33
2.8.2. Característica de la equivalencia.....	33
2.8.3. Característica de la efectividad.....	33
2.8.4. Característica de la divisibilidad.....	33
2.8.5. Característica dineraria.....	33
2.8.6. Característica de legalidad.....	33
2.9. Clasificación de las tasas.....	33
2.9.1. Tasas por su servicio.....	34
2.9.2. Tasas administrativas.....	34
2.10. Diferentes criterios para definir las contribuciones especiales.....	34

2.10.1. Son contraprestaciones.....	34
2.10.2. Es una prestación.....	34
2.10.3. Son categorías.....	34
2.10.3.1. Definición del Código Tributario para América Latina.....	34
2.10.3.2. Elementos de los impuestos tasas y contribuciones.....	36
2.10.3.2.1. Pagos o prestaciones en dinero.....	36
2.10.3.2.2. Exigidos por el poder tributario del Estado..	36
2.10.3.2.3. Nacen y son producto de la ley.....	36
2.10.3.2.4. Satisfacen necesidades del propio Estado..	36
2.11. Principios teóricos del impuesto.....	36
2.11.1. Principio de justicia.....	36
Se divide en dos categorías:	
2.11.1.1. Generalidad.....	37
2.11.1.2. Uniformidad.....	37
Para lograr la uniformidad existen dos criterios.....	38
2.11.1.1.1. Objetivo.....	38
2.11.1.2.2. Subjetivo.....	38
2.11.2. Principio de certidumbre.....	38
2.11.3. Principio de comodidad.....	38
2.11.4. Principio de economía.....	39
Ordena los principios en:	
2.11.4.1 Principio de política financiera.....	39
2.11.4.2. Principio de economía pública.....	40
2.11.4.3. Principio de equidad.....	40
2.11.4.4. Principio de administración fiscal.....	40
2.11.4.5. Principio de legalidad.....	40
2.12. Características del poder tributario.....	41
2.12.1. Característica permanente.....	41
2.12.2. Característica irrenunciable.....	42

2.12.3. Característica abstracto.....	42
2.12.4. Característica de la territorialidad.....	42
2.12.5. Característica de legalidad.....	42
2.12.6. Característica indelegable.....	42
2.13. Teorías de los impuestos.....	42
2.13.1. Teoría de la equivalencia.....	43
2.13.2. Teoría de los seguros.....	43
2.13.3. Teoría del capital nacional.....	43
2.13.4. Teoría del sacrificio de John Stuart Mill.....	43
2.13.5. Teoría de Ehberg.....	44
2.13.6. Teoría de Clemence Roger.....	44

CAPÍTULO III

3. El impuesto en Guatemala.....	45
3.1. Antecedentes históricos	45
3.1.1. Época precolombina,.....	46
3.1.2. Época de la colonia y.....	47
3.1.3. Época de independencia.....	48
3.2. Leyes tributarias.....	48
3.2.1. Ley del impuesto sobre la renta.....	48
3.2.2. Antecedentes del derecho tributario.....	51

CAPÍTULO IV

4. El profesional y el impuesto sobre la renta.....	54
4.1. Definición de profesión.....	54
4.2. Profesión.....	54

	Pág.
4.3. Definición de profesional.....	55
4.4. Clasificación de profesión y de profesional.....	55
4.5. Requisitos para ejercer una profesión liberal	56
4.6. Profesional como contribuyentes al impuesto sobre la renta	56
4.7. El profesional como contribuyente cuando ejerce su profesión de manera... dependiente.....	57
4.7.1. Derechos y obligaciones de los contribuyentes al impuesto sobre la Renta.....	57
4.7.1.1. Derechos y	58
4.7.1.2. Obligaciones	58
4.8. Inscripción del profesional como contribuyente al impuesto sobre la.... renta.....	58
4.8.1. Gastos deducibles de la renta neta.....	59
4.9. Forma de presentar la declaración Jurada ante el patrono	59
4.10. Como efectuar el pago del impuesto sobre la renta cuando el..... profesional se encuentra en relación de dependencia.....	61
4.11. El profesional como contribuyente al impuesto sobre la renta, cuando..... ejerce su profesión de manera liberal	61
4.12. Declaración jurada de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta	63

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico de la renta presunta de los profesionales.	69
5.1. Definición.....	69
5.2. Ejecutoriedad y ejecutividad.....	71
5.3. Presunción de legalidad.....	72
5.4. Estabilidad.....	73
5.5. Impugnabilidad.....	74
5.6. Determinación de oficio.....	75

5.7. Determinación de oficio sobre base cierta.....	76
5.8. Determinación de oficio sobre base presunta.....	77
5.9. Efectos de la determinación sobre base presunta.....	77
5.10. Origen de la renta presunta.....	78
5.11. Características del impuesto sobre la renta que las personas tenemos --- que pagar.....	80
CONCLUSIONES	88
RECOMENDACIONES.....	89
ANEXOS.....	90
BIBLIOGRAFÍA.....	97

INTRODUCCIÓN

El pago de los impuestos a que está obligado cualquier ciudadano cuya actividad laboral es hecho generador de los mismos, ha sido siempre un acto de difícil cumplimiento, no sólo por lo complejo del trámite de pagar sino por el poco desarrollo de la convicción de los ciudadanos de que el cumplimiento de tal obligación es la base económica de la organización del Estado de derecho

Como los profesionales en general y en especial los Abogados y Notarios que ejercen la profesión en forma liberal, incumplen en muchos casos –se podría afirmar que en demasiados- con sus obligaciones tributarias, me pareció importante realizar el presente trabajo de tesis haciendo un análisis jurídico de la renta presunta de los profesionales contemplada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ello en virtud de que el concepto de la renta presunta y específicamente el monto establecido para la misma, me pareció inadecuado, incongruente con los ingresos económicos provenientes del trabajo independiente de los profesionales de Guatemala.

Fue mi deseo que el breve estudio de este tema, informara a los profesionales de una manera práctica lo relacionado con los impuestos y específicamente con la renta presunta contemplada en la respectiva ley para el pago del impuesto sobre la renta.

Por cuestiones metodológicas, se me hizo necesario hacer en el desarrollo del presente trabajo, un breve recorrido por los diversos impuestos que existen y han existido. Por lo que aparecen en el cuerpo del mismo conceptos y opiniones de diferentes tratadistas.

Aparecen además en este trabajo los datos de entrevistas realizadas a profesionales que ponen en evidencia que un alto porcentaje de los profesionales que ejercen en forma liberal su profesión, no cumplen con el pago de los impuestos que les corresponde hacer. En consecuencia me planteé las siguientes preguntas:

(ii)

¿El profesional ya enterado de las sanciones que establece la ley para los casos de incumplimiento en el pago de los impuestos, específicamente del impuesto sobre la renta, cumplirá con su obligación tributaria? ¿La determinación de la renta presunta que no corresponde a los ingresos reales y el cobro del impuesto sobre la renta tal renta presunta, lograrán convencer a los profesionales del cumplimiento de su obligación tributaria? La respuesta a estas interrogantes fue negativa. En consecuencia, debe buscarse otra manera de estimular el pago de los impuestos.

El presente trabajo consta de cinco capítulos. El primero contiene generalidades del derecho tributario. El segundo capítulo hace en forma breve un recorrido por la historia de los tributos –edad primitiva, edad media, edad contemporánea- y desarrolla resumidamente una clasificación de los mismos. En el tercer capítulo se hace referencia a la historia de los impuestos en Guatemala. El cuarto capítulo detalla la manera en que debe el profesional contribuir por medio del impuesto sobre la renta, ya sea cuando ejerce su profesión en forma liberal o cuando trabaja en relación de dependencia. Y, por último, en el capítulo quinto se hace un análisis a la renta presunta contemplada en la ley del impuesto sobre la renta, con el objeto de conocer el mecanismo que administraciones tributarias anteriores han usado para aplicarla y el procedimiento que es empleado por la administración tributaria en nuestros días.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

1.1. Diferentes criterios para definir el derecho tributario:

“Es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: Actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y que se suscitan entre estos últimos”. (1)

“El derecho tributario tiene como fin principal allegar fondos, pero no es el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales como ocurre con los derechos aduaneros”. (2)

“El autor expone que integrando el concepto de derecho tributario “ no todas las obligaciones tributarias tienen el resultado, sino la finalidad, de procurar una entrada al sujeto activo”. “El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades”. (3)

“Los tributos, son elementos que integran el concepto de derecho tributario son definidos como la prestación en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. (4)

Otros autores también definen los tributos diciendo que “Son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”. (5)

(1) Giuliani Fonrouge, citado por Amorós Rica, Narciso, Curso de Derecho tributario, pág. 64.

(2) Guiliani Fonrouge, citado por Valdés Costa Ramón, Curso de Derecho tributario, pág. 75.

(3) Ibid, pág. 77.

(4) Ibid, pág. 79.

(5) Blumestein citado por Giuliani Fonrouge, Derecho fiscal, pág. 260.

1.2. Definición legal de los tributos:

El Código Tributario guatemalteco define en el Artículo 9, que los “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Los conceptos de derecho tributario descritos anteriormente nos llevan a conocer diferentes criterios que nos permiten definir el derecho tributario. Nos proporcionan elementos básicos para comprender y definir mejor este derecho.

Como hemos podido observar y conforme se ha investigado, el derecho tributario es considerado una de las ramas principales del derecho financiero, porque expone los principios y las normas relativas a lo establecido en las leyes tributarias, como la aplicación de los impuestos, así como la creación y la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares conexos con los impuestos que son establecido por el Estado.

Por lo que consideramos al derecho tributario el nervio en la relación económica entre el ente público y el ciudadano, que es la consecuencia de la existencia del tributo, en cuanto que dicha relación es fuente de derechos y obligaciones.

Concluimos entonces que el derecho tributario es una rama del derecho financiero, que nos permite determinar, el poder soberano que el Estado tiene. Y que el derecho tributario se centra en los tributos.

Es así como establecemos que el derecho tributario al considerársele una rama del derecho financiero regula la creación de la recaudación y extinción de la misma.

Podemos agregar, por último y a modo de conclusión, la definición de derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan la creación, el desarrollo y extinción de los tributos, así como las relaciones que de estos se derivan como las del fisco con los contribuyentes y de los contribuyentes entre sí.

1.3. Concepto jurídico de los tributos.

Para algunos autores la tributación tiene implicación política y económica; otros elaboran conceptos generales, prescindiendo de aplicaciones prácticas.

Para otros, “actualmente el tributo tiene carácter publicístico, concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”. (6)

Otra definición expresa que los tributos “son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”. (7)

“Para la doctrina contractual equipara al derecho tributario a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares; aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos, trasladando así al campo jurídico la doctrina de la contraprestación o del precio del seguro, derivándose una interpretación de orden privado”. (8)

“Las doctrinas publicistas unidas a la teoría orgánica del Estado, conciben el tributo como una obligación unilateral impuesta por el Estado coercitivamente, dado su derecho de soberanía o de poder de imperio. Este último concepto es el aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero”. (9)

El autor dice que, “Intenta una conciliación entre la doctrina contractualista que se refiere en si a que el tributo es impuesto por medio de un contrato entre el Estado y los particulares, y la publicista, en donde se debe de dar a conocer a todos los habitantes el tributo que el Estado ha de imponer; por lo que la teoría sostenida por él

(6) Ibid, pág. 255.

(7) Valdés, Op. Cit. Pág. 75.

(8) Ibid, pág. 225.

(9) Ibid, pág. 260.

es propiamente la teoría ecléctica, aceptando el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía estatal, pero la complementa con la aceptación del contribuyente, manifestada por intermedio del cuerpo electoral". (10)

"Por lo expuesto anteriormente, el elemento primordial del tributo es la coerción del Estado, creada por la voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial". (11)

En conclusión, el fin fundamental de la tributación es agenciar fondos al Estado, pero no es el único, pues en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales; tal cosa sucede con los impuestos aduaneros, con los tributos que tienden a suprimir manifestaciones de la vida económica o social, nocivas para la colectividad, verbigracia latifundio, usura etc.

1.4. Clasificación principal de los tributos.

La doctrina clasifica los tributos en tres grandes grupos:

a) Los impuestos.

b) Las tasas.

c) Las contribuciones especiales.

En el desarrollo del presente trabajo de tesis, nos referimos a estas tres clases de tributos, porque constituyen su base y fundamento. Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas y su diversidad se debe fundamentalmente a que los autores se han preocupado de aspectos políticos, económicos o sociales, antes que de los de carácter jurídico. Esto no ocurre en el

(10) Ibid, pág. 256.

(11) Ibid, pág. 257.

aspecto jurídico, pues todas las contribuciones, cualquiera sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica.

Como dijimos la clasificación predominante es la tripartita, la cual divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones. Sin embargo, algunos autores prescinden de las tasas por considerarlas como parte íntegramente de los impuestos, de las contribuciones especiales o de los precios públicos políticos.

¿De dónde nace el derecho de que el Estado recaude o reciba recursos? De la organización del Estado cuyo fin es satisfacer las necesidades que origina la vida en sociedad. Y por lo tanto ese derecho le permite obtener recursos que provienen de la economía de los particulares y los cuales el Estado obtiene en forma coactiva y en base a su jus imperium. Podemos mencionar tres formas de obtener esos recursos:

Impuestos, tasas y contribuciones especiales.

1.4.1. Concepto de impuestos.

El impuesto “Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente en el momento de pagar un servicio o prestación individual y destinado a financiar los egresos del Estado”. (12)

1.4.2. Concepto de tasas.

Las tasas son las “Prestaciones pecuniarias que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos”. (13)

(12) Ibid, pág. 78.

(13) Matus Benavente, Manuel, **Finanzas públicas**, pág. 122

1.4.3. Contribuciones especiales.

De la contribución especial podemos decir que “Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica”. (14)

Aquí es conveniente relacionar lo afirmado anteriormente con el principio de capacidad contributiva: cada cual paga atendiendo a su capacidad económica.

Concluimos que el Estado tiene ese derecho, el derecho de recaudar, y los particulares tienen la obligación de contribuir con el pago de los tributos.

1.5. Sistema tributario.

El sistema tributario está constituido por instituciones tributarias y tributos que forman, coordinadamente, el ordenamiento vigente en un país en un momento dado. El sistema tributario sirve, además, para recaudar ingresos públicos, como instrumento de política económica general y para intentar conseguir una mejor distribución de la renta nacional.

Para el sistema guatemalteco, los principios se determinan en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, del cual se desprende que son los de: generalidad, equidad y justicia tributaria.

El sistema tributario de nuestro país se compone de tasas, contribuciones especiales e impuestos. Éstos, a su vez, son directos o indirectos, siendo el primordial de los indirectos el que recae sobre el valor añadido.

El sistema tributario es el conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada. Y ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre los ingresos.

(14) Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho fiscal**, pág. 79.

Es importante que el sistema tributario no llegue a la confiscación. Debe respetar límites de tolerancia.

1.6. Principios de la imposición de los impuestos.

Encontramos cinco principios.

1.6.1. "Percusión del impuesto. El impacto o percusión del impuesto está constituido por el hecho de recaer el impuesto sobre una persona a quien la ley manda a pagar.

Cuando los impuestos se pagan, hay en primer término un contribuyente designado por la ley para realizar el pago. Existe pues la percusión del impuesto, el contribuyente percutido o legal es el que adeuda el impuesto a la administración tributaria.

El impacto o percusión de los impuestos es pues, el fenómeno legal y económico que resulta del pago del impuesto por su contribuyente de derecho.

El impacto o percusión señala la repartición de la carga impositiva, pero junto a ella está la repartición de hecho de ésta, ya que el contribuyente de derecho puede optar por pagar el impuesto o trasladarlo a otras personas.

El impacto o percusión del impuesto está constituido por el hecho de recaer el impuesto sobre una persona a quien la ley manda a pagar.

1.6.2. Traslación del impuesto. No siempre aquel que adeuda el impuesto a la administración tributaria es el que efectivamente lo soporta. Es instintivo por parte del contribuyente como de cualquiera que esté amenazado de una percusión, tratar de esquivar el peso que le cae encima.

La traslación del impuesto es el fenómeno en virtud del cual el que ha sufrido el impacto o percusión del impuesto, traspasa todo o parte del mismo a otra u otras personas.

Así por ejemplo, si un impuesto grava la producción de un artículo y el fabricante recarga el precio al comerciante o a un distribuidor, estará trasladando el impuesto que a él le corresponde pagar.

Al hacerse efectivo un impuesto generalmente se dan dos contribuyentes:

- a) Contribuyente de derecho – propietario de una casa.
- b) Contribuyente de hecho – inquilino de una casa.

Contribuyente de derecho es a quien le corresponde pagar el impuesto o sea el que lo debiera pagar, como en el caso del propietario de una casa, que no paga él, sino que el inquilino.

Contribuyente de hecho es la persona que paga el impuesto que correspondía pagar a otra persona, como ejemplo: cuando el inquilino de una casa paga el impuesto que le correspondía pagar al propietario de la misma.

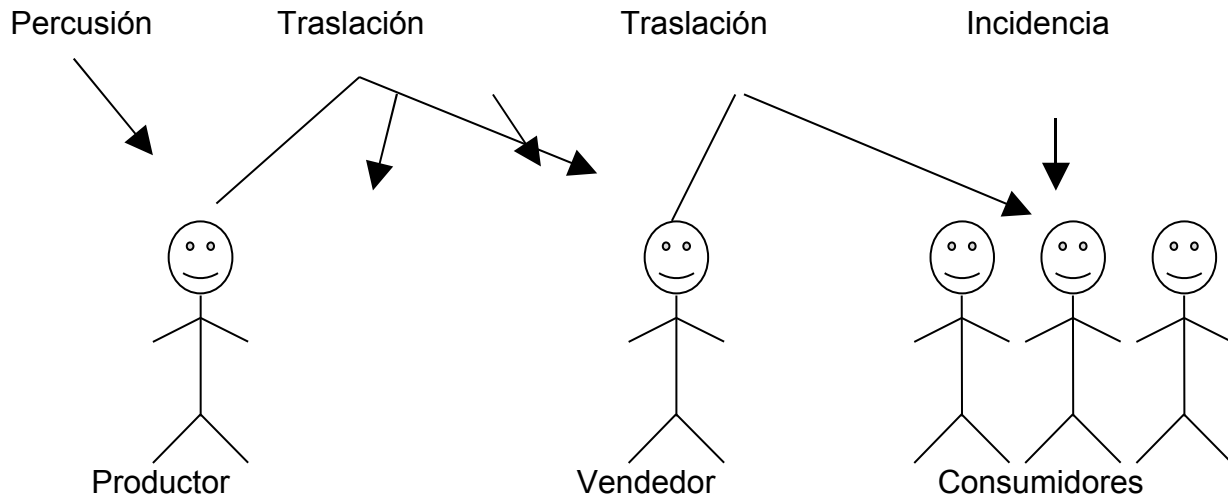
La traslación es pues, el hecho por medio del cual quién debió soportar el peso económico del impuesto logra eludirlo, ayudado por su poder económico, haciendo que otras personas lo paguen.

1.6.3. Incidencia del impuesto. La incidencia se da cuando el gravamen, es decir el pago del impuesto, no se puede trasladar a otro contribuyente.

Si un contribuyente afectado por la imposición no puede trasladar el impuesto, en él se confunden o unifican tanto la percusión como la incidencia. La percusión, lo paga porque él es el designado para pagar el impuesto y porque él es quien la incidencia efectivamente a designado para pagar el impuesto.

Cuando el impuesto deja de pasar de un contribuyente a otro y se detiene sobre un último, se da la incidencia del impuesto y se dice que el último contribuyente es incidido por el gravamen.

IMPUESTO



1.6.4. Difusión del impuesto. Es la acción de multiplicación de los impuestos; es decir que la existencia de unos genera la existencia de otros, o sea que los impuestos tienen la tendencia a esparcirse, divulgarse, extenderse o multiplicarse.

1.6.5. Distribución del impuesto. La distribución del impuesto es la acción de repartir los impuestos dándole a cada uno su destino conveniente. Si el impuesto esta bien distribuido, no todos los ciudadanos tienen que pagar lo mismo, si no para aquellos que tienen más. Se realizaran entonces los principios jurídicos de justicia-certeza-comodidad-baratura que constituyen las reglas clásicas de los impuestos.” (15)

Después de habernos informado acerca de los tributos podemos establecer que son ingresos que provienen del ejercicio del poder soberano y del imperiúm que se manifiesta con toda su plenitud en el Estado. Que son el vínculo que se da entre sujeto activo y sujeto pasivo. Así como que los tributos se dividen en directos e indirectos. Y que el de más trascendencia para el Estado es el impuesto indirecto en virtud de que no está obligado a hacer ninguna contraprestación.

(15) Porras Rodríguez ,Lydia Stella, **Hacienda pública**, pág. 108.

1.7. Conceptos de derecho público.

1.7.1. El derecho público es aquel que “Se refiere a la organización del Estado para el cumplimiento de sus fines”. (16)

1.7.2. “Es el conjunto de Normas Reguladoras del Orden Jurídico Relativo al Estado en sí, en sus relaciones con los particulares y con otros estados. El que regula los actos de las personas cuando se desenvuelven dentro del interés general que tiene por fin el Estado, en virtud de delegación directa o mediata del poder público”. (17)

1.7.3. El **derecho público** “Estudia las normas jurídicas a través de las cuales el **Estado** ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares **ingresos** que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común”. (18)

1.8. Ubicación del derecho tributario dentro del derecho público:

Al derecho tributario se le ubica, por esencia, dentro del derecho público por lo que sus relaciones resultan indiscutibles desde el momento en que afirma el derecho tributario como disciplina especial del derecho público, por lo que sus principios generales han de informar necesariamente el desarrollo y la problemática del derecho tributario (el concepto de las obligaciones de derecho público, coacción, el poder Tributario, etc.)

Estableciendo esto, “la afinidad o relación con las demás características disciplinas, derivadas del derecho público, como pueden ser el derecho político, constitucional y el administrativo, incluso el mismo penal, resulta también incuestionable”. (19)

(16) Bosch Castro, Homero, **Principios generales de derecho**, pág. 52.

(17) Ibid, pág. 53

(18) Ibid, pág. 64

(19) Amoròs, Op. Cit. pág. 71.

Estos conceptos nos confirman que el derecho tributario está ubicado en el derecho público y que éste se ocupa de estudiar las normas jurídicas, que le permiten al Estado aplicar su poder de coerción a los particulares, con el fin de que estos cumplan con sus obligaciones tributarias.

Con los ingresos que obtiene el Estado, puede cumplir con sus obligaciones cuya finalidad es satisfacer las necesidades de la población.

1.9. Fuentes del derecho tributario:

1.9.1. La ley. Se crean los impuestos como una de las consecuencias del principio de legalidad.

En Guatemala existe una ley para cada uno de los impuestos establecidos, sin embargo se han emitido leyes que reforman varias leyes distintas.

Tal el caso del Decreto 20-2006 que reforma al Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero.

1.9.2. El reglamento que es una consecuencia de la ley.

Ya tratando el caso concreto de nuestro país, podemos afirmar que en Guatemala las leyes son emitidas por el Congreso de la República y los Reglamentos son creados mediante un acuerdo gubernativo. Es así como el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta corresponde al acuerdo gubernativo número 206-2004 que fue acordado el 22 de julio de 2004.

Las normas reglamentarias deben ser claras y ordenadas y deben adecuarse a las disposiciones de la ley. Los reglamentos también deben reformarse de acuerdo a las reformas que sufra la ley.

Lo afirmado anteriormente es claro en el Artículo primero de nuestro reglamento que dice:

Artículo 1. Objeto. “Este Reglamento desarrolla los preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y norma lo relativo al cobro administrativo del impuesto y los procedimientos respectivos”.

En el reglamento, que es fuente importante del derecho tributario, encontramos regulados generalmente los procedimientos a los cuales se tiene que someter la administración pública para poder actuar.

Se define el reglamento como el conjunto de normas, procedimientos e instrucciones para la ejecución de la ley o para regular el régimen orgánico interno de alguna organización. Los reglamentos se dictan utilizando la forma de acuerdos gubernativos y ministeriales.

En el caso que nos ocupa el reglamento debe ser admitido en el campo tributario.

En el campo tributario, “el reglamento no tiene el significado de facilitar la aplicación de la ley sino de completar la norma tributaria. El reglamento tributario por lo tanto, completa la ley en aspectos esenciales, de manera que apoya el cumplimiento y perfección de la ley, y la ley se aplica conjuntamente con el reglamento. Este realiza la función de aclarar, precisar y completar la ley”. (20)

También se conoce el reglamento tributario con el nombre de reglamento incorporado. Este es “el reglamento propio de la administración tributaria que se dicta para completar la ley tributaria en aspectos esenciales, con la finalidad de aplicar en forma conjunta la ley y el reglamento. La ley tributaria señala el plazo en que se dictará y su principal función es aclarar, precisar y completar la ley, sin llegar a detalles menores que, en todo caso, serán contenido de circulares, órdenes y avisos.

(20) Castillo González, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, pág. 128, 129.

La administración tributaria guatemalteca ha intentado introducir el reglamento incorporado en la legislación, pero la Corte de Constitucionalidad, ha manteniendo un criterio rígido, no tributario, lo ha declarado inconstitucional, total o parcialmente”. (21)

1.10. Características del poder tributario:

Es permanente,
Es irrenunciable,
Es abstracto,
La territorialidad,
Legalidad y
Es indelegable.

1.10.1. “Permanente: mientras exista Estado existirá poder tributario.

1.10.2. Irrenunciable: El Estado no puede renunciar a los tributos y los contribuyentes tienen que pagarlos.

1.10.3. abstracto: El Estado es una persona jurídica y tiene sus representantes. No se puede cuantificar el poder que el Estado tiene, pero en un momento dado sí sentimos los efectos de ese poder.

1.10.4. Territorialidad: sólo se puede ejercitar dentro de los perímetros legales que tiene cada Estado.

1.10.5. legalidad: el poder tributario se manifiesta a través de las leyes que se crean para el efecto.

(21) Ibid, pàg. 130.

1.10.6. indelegable: El Estado en general no puede delegar en ninguna otra persona individual o jurídica su potestad de gravar la economía de los particulares”. (22)

1.11. Derecho tributario en Guatemala:

El derecho tributario está conformado por un conjunto de leyes en las que se establecen los impuestos y las formas en que tiene que tributarse. En Guatemala fue emitida la ley de la materia que es el Código Tributario. Entre otros aspectos regula las sanciones que conlleva el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sanciones que se imponen cuando se establece que el contribuyente no ha pagado sus impuestos.

Los Artículos 47 y 48 del citado Código regulan el derecho de la administración tributaria de hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar, intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables. Tal derecho deberá ejercitarlo la Administración Tributaria dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán o los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos o multas. El plazo de la prescripción se ampliará a ocho (8) años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria. Los plazos establecidos en los Artículos cuarenta y siete y cuarenta y ocho. (47 y 48) de este Código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación de pagar el tributo. Esto último lo regula el Artículo cuarenta y nueve, (49) del citado Código que es el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

También el Código Tributario desarrolla normas para la interrupción de la prescripción y dice: 1. “La determinación de la obligación tributaria, ya sea que está se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración

(22) Amorós. Op. Cit. Pág. 75.

respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los Artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción. 2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidades líquida y exigible. Se reforman los numerales 3 y 6 del Artículo 50, según Decreto 29-2001, los cuales quedan así: “3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria”. 4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma. 5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable. “6. La notificación de acción judicial promovida por la Administración Tributaria. Resuelta definitivamente la misma, el plazo de la prescripción comenzará a computarse de nuevo, salvo si el demandado fuere absuelto o el acto judicial se declare nulo”. 7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate. 8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada. Se adiciona el numeral 9 al Artículo 50, según Decreto Número 29-2001, con el texto siguiente: “9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente conforme a la ley específica”. El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

Establece el Código Tributario que el efecto de la interrupción es no computar el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Obligadamente comenzará a computarse nuevamente el plazo a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

“La prescripción podrá interponerse como acción y como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazo que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la

Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley”.

Vemos que el derecho tributario en Guatemala posee leyes que establecen impuestos y la forma de aplicarlos a los particulares obligándolos a tributar, y se les advierte que no cumplir con el pago de los impuestos se les impondrán sanciones por incumplimiento.

Este incumplimiento le da facultades a la administración tributaria para hacer revisiones, ajustes, rectificaciones, determinaciones. Así como a cobrar intereses, multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables.

1.12. Código Tributario:

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, da origen al Código Tributario. Y su principal objeto es el de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. El Código desarrolla el principio de legalidad contemplado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República y es el Congreso de la República quien decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. El Congreso de la República determina las bases de la recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

Este precepto regula en forma restrictiva la función legislativa en materia tributaria, e incluye en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.

Es pues el Código Tributario el que mantiene la armonía y la unidad establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala, y el encargado de atender los

procedimientos y disposiciones aplicados generalmente a los tributos de manera clara, para que los obligados puedan cumplir con su pago.

El Artículo 19 de este Código regula las funciones de la administración tributaria, que son: 1) Planificación, 2) programar, 3) organizar, 4) dirigir, 5) ejecutar, 6) supervisar y 7) controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Y los Artículos 17 y 18 del citado cuerpo legal nos expone quiénes son las partes en la relación tributaria, indicándonos que hay dos sujetos: a) Sujeto activo y b) Sujeto pasivo.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Este contribuyente está obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos conforme lo establece el Código Tributario o las normas legales específicas. Y el incumplimiento del contribuyente es sancionado con multa, intereses, mora, y recargos según el caso.

El incumplimiento de nuestras obligaciones tributarias nos lleva a cometer infracciones, que se originan de acciones u omisiones que impliquen violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, como las siguientes: “1) pago extemporáneo de las retenciones, 2) La mora, 3) La omisión de pago de los tributos, 4) La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, 5) El incumplimiento de las obligaciones formales 6) Las demás que se establecen expresamente en el Código y en las leyes tributarias específicas”. Artículo 71 del citado Código.

Es decir que en el mismo texto legal en estudio se nos hace saber que cuando cometemos infracción a los deberes formales, las mismas serán sancionadas conforme dicho Código y otras leyes.

Entre las infracciones a los deberes formales tenemos: “1) Omisión de registrarse como contribuyente ante la Administración Tributaria, en el plazo de treinta días hábiles, en que inició actividades. 2) Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación en los datos de inscripción. 3) Omisión o alteración del número de Identificación tributaria o de cualquier requisito en la declaración de tributos. 4) No emitir o entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes. 5) Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente. 6) Emitir facturas y documentos no autorizados. 7) No llevar al día los libros y registros contables a que obliga el Código de Comercio y otras leyes específicas. 8) Llevar o mantener los libros contables en lugar distinto para el que fueron autorizados. 9) Utilizar máquinas o caja registradora no autorizada, así como mantenerlas en lugar distinto al que fue autorizado. 10) Omitir la presentación de la declaración cuando sea detectado por la Administración Tributaria. 11) Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto. 12) Omitir la percepción o retención de tributos. 13) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos, que no cumplan con los requisitos. 14) Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica”. Estas infracciones están establecidas en el Artículo 94 de la ley en estudio. (Reformado el Artículo 26 del Decreto 58-96 y nuevamente por el Artículo 18 del Decreto 29-2001 ambos decretos del Congreso de la República de Guatemala)

El mismo texto legal, también nos hace referencia de la infracción cometida por los profesionales o técnicos. Y es así como en su Artículo 95 (Adicionado por el Artículo 27, del Decreto número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala) establece que. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento

de sus obligaciones. El presente artículo se aplicara en congruencia con lo que establecen los Artículos 70,82 y 90 de este Código Tributario. Debiéndose tomar en cuenta que este tipo de infracción se hará del conocimiento de juez competente del ramo penal. La administración tributaria, en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

1.13. Elementos de los tributos:

1.13.1. Temporal: Se refiere al tiempo en que debe de pagarse un tributo para que sea un pago normal.

1.13.2. Cuantitativo: Es la base impositiva para determinar el impuesto o sea él monto sobre el que se pagara el impuesto.

Ejemplo:	Q 100.00	Elemento cuantitativo.
	<u>12 %</u>	Es la tasa impositiva.
	Q 12.00	Impuesto a pagar.

O sea que el elemento cuantitativo multiplicado por la base impositiva da por resultado el impuesto a pagar.

1.13.3. Finalista: Se refiere a lo que pretende gravar la ley impositiva. Ejemplo: El patrimonio, la renta, los actos formales y el capital.

CAPÍTULO II

2. Los impuestos

2.1. Historia de los impuestos:

El tributo es tan antiguo como la sociedad misma. Todas las sociedades han tenido una modalidad u otra de tributar, es decir que ninguna tributa igual a otra.

Y es que no podría ser de otra forma. Sin tributos las comunidades no hubiesen contado con los recursos materiales y humanos para hacer las obras públicas. A lo largo de la historia de la humanidad, el tributo adoptó diversas formas tales como las que describen a continuación.

2.1.1. Edad primitiva:

En este período, los tributos se establecían a través de un fondo común y se exigían a todos los miembros del clan, es decir que los que integraban un grupo social daban su aporte que con el de los demás constituían ese fondo común. En las comunidades más antiguas, se adoptó principalmente la forma de botín de guerra. Con él sufragaban los gastos bélicos cuando una tribu se enfrentaba a otra. “Hácese indispensable entonces la formación de un fondo común para atender el sostenimiento de los que desempeñaban las funciones bélicas.” (23)

2.1.2. Edad media:

“Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la edad media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto.”(24)

(23) Jaramillo, Esteban, **Tratado de hacienda pública**, pág. 46

(24) Flores Zavala, Ernesto, **Elementos de finanzas públicas**, pág. 27

En esta época, el señor feudal era quien exigía tributos a sus vasallos o mayordomos y éstos los imponían sobre los siervos, en forma jerárquica.

Tanto los vasallos como los siervos, pagaban sus tributos al señor feudal, los que fueron establecidos por él en forma arbitraria.

2.1.3. Roma:

“El sistema técnico tributario en la época romana consistía en el censo o empadronamiento que se hacía de los habitantes de todos los pueblos subyugados por dicho imperio y de este modo casi nadie evadía el pago del tributo”. En este período se dio la explotación tributaria de las poblaciones sometidas. (25)

Además, el imperio romano se caracterizó por crear un sistema tributario técnico, el más moderno de aquella época, para financiar su funcionamiento estatal y aumentar su imperio. “Bajo la República, en plena época de la conquista, el incremento fabuloso de las fuentes impositivas, obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos de imposición”. (26)

2.2. Definiciones de impuesto:

Definiciones doctrinarias:

“El impuesto es una contraprestación forzada de una persona para el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia de los beneficios especiales prestados”. (27)

(25) Saíenz de Bujanda, Fernando, **Hacienda y derecho**, pág. 153.

(26) Ibid, pág. 152.

(27) Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual. Tomo III**. Pág. 664.

“Es el aporte o cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para proponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general”. (28)

Los impuesto son “Las prestaciones, hoy por lo regular en dinero, que se pagan al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo en formas y cuantías determinadas unilateralmente y sin contraprestaciones con el fin especial de satisfacer necesidades colectivas”. (29)

2.3. Definición legal de impuesto:

El Código Tributario de la República de Guatemala establece que impuesto “Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Entonces el impuesto es una suma que los particulares dan de su capital (dinero) y que tienen obligatoriamente que pagar al Estado.

El conjunto de esas sumas es administrado y puesto a la disposición del ente público que necesita cubrir y resolver las carencias colectivas.

El impuesto se ha caracterizado por ser coercitivo. La coerción le permite al Estado obtener recursos los cuales se convierten en producto que luego es destinado a la prestación de servicios de utilidad general que están entre los fines principales del Estado.

(28) Amorós, Op. Cit, pág. 65.

(29) Valdés, Op. Cit. pág. 79.

2.4. Clasificación principal de los tributos:

La doctrina clasifica los tributos en tres grandes grupos:

Impuestos, (No existe contraprestación)

Tasas, (Existe contraprestación) y

Contribuciones especiales. (No existe contraprestación)

2.5. Los impuestos - conceptos -

Impuesto es la “contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas tramitaciones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.” (30)

“Es la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente en el momento de pagar un servicio o prestación individual y destinado a financiar los egresos del Estado” (31)

Este concepto corresponde al impuesto como simple instrumento de Estado para agenciarse de fondos como compensación de los egresos que el Estado tiene que soportar para la prestación de los servicios de carácter general.

(30) Op. Cit; pág. 664.

(31) Jaramillo, Op. Cit; pág. 132 y133.

Mas adelante, se indica que el impuesto es la cuota de las rentas privadas que el Estado exige de ellas en uso de su poder coercitivo, sin ofrecerles un servicio o prestación personal en el momento del pago, y destinado a financiar sus egresos y obtener finalidades económico-nacionales o sociales, conjuntamente con el fin fiscal o con prescindencia de éste.

2.5.1. Elementos característicos de los impuestos:

2.5.1.1. Es una cuota fijada por la ley tributaria, que grava por lo general la renta privada

2.5.1.2. Es una cuota que resulta de la cantidad de renta, cuya forma impositiva absorbe de ella efectivamente.

2.5.1.3. Poder coercitivo del Estado que se utiliza para la imposición; lo que quiere decir que el Estado hace uso del poder público para hacer de los impuestos cargas obligatorias fijadas unilateralmente para el poder público.

2.5.1.4. Ausencia de contraprestación de un servicio en el momento del pago del impuesto.

2.5.1.5. Financiamiento de los egresos del Estado, como finalidad, especial, puesto que se utiliza su producto para compensar los egresos destinados a alcanzar finalidades económico-nacionales o sociales.

2.6. Clasificación de los impuestos:

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos a continuación se citarán las más importantes y utilizadas:

Directos e indirectos,

Reales y personales,
Específicos y ad valoren,
Generales y especiales.
Con fines fiscales y con fines extrafiscales.
Alcabatorios,
Progresivos y proporcionales.

2.6.1. Impuestos directos e indirectos:

Tradicionalmente, se ha sostenido que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos y son impuestos indirectos los que sí pueden trasladarse; sin embargo, la práctica nos ha demostrado que los impuestos directos también puede ser trasladados, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, que sin discusión está considerado como un impuesto directo, puede ser trasladado como podemos observar cuando empleados agrupados en sindicatos poderosos, obligan al patrón a pagar el impuesto que causan su remuneración, o bien cuando profesionistas, artistas o deportistas profesionales, cobran sus emolumentos “libre de impuestos”, lo cual significa que la persona que los contrata absorbe el pago del tributo a cargo del contribuyente.

Por lo anterior, quienes critican la característica de distinción basada en la posibilidad de repercusión señalan que lo correcto es hablar de impuestos directos como aquellos que gravan rendimiento y de impuestos indirectos como aquellos que gravan consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real sino una situación hipotética como es la utilidad fiscal y, en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, como por ejemplo: El impuesto al valor agregado.

2.6.1.1. Diferencia entre impuestos directos e indirectos.

En los impuestos directos sólo participa una persona sin intromisión de terceras

personas.

En los impuestos indirectos la ley señala un sujeto pasivo, pero son terceras personas las perjudicadas, dañadas que tienen que pagar el impuesto.

La capacidad contributiva en el impuesto indirecto no existe, no tiene ninguna manifestación porque cada cual consume de acuerdo a su situación económica.

2.6.1.2. Características del impuesto indirecto:

2.6.1.2.1. No se puede llevar una lista del consumo de los contribuyentes en nuestro medio.

2.6.1.2.2. No opera el fenómeno de la traslación porque no se manifiestan terceras personas en el impuesto indirecto.

2.6.1.2.3. En el impuesto indirecto sí opera el fenómeno de la traslación porque se manifiestan terceras personas

2.6.1.3. Existen dos puntos de vista en relación con los impuestos directos e Indirectos:

Hay dos criterios o puntos de vista para referirse a los impuestos directos e indirectos y analizarlos.

“Criterio de repercusión y criterio administrativo del impuesto directo” (32)

2.6.1.3.1. Criterio de repercusión del impuesto directo:

En la repercusión del impuesto directo el legislador se propone alcanzar

(32) Flores Zavala. Op. Cit. 27 y 28.

inmediatamente desde luego al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario, entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

2.6.13.2. Criterio administrativo del impuesto directo:

Estos impuestos deben recaer sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes.

2.6.1.4. Criterio de la traslación y criterio administrativo del impuesto indirecto:

2.6.1.4.1. Criterio de traslación del impuesto indirecto:

En esta clase de impuestos el legislador no grava al verdadero contribuyente si no que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto pasivo del impuesto y pagador son distintas, el legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

2.6.1.4.2. Criterio administrativo del impuesto indirecto:

Los impuestos indirectos son recibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental; además no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

2.6.1.5. Ventajas de los impuestos directos:

2.6.1.5.1. Aseguran al Estado una recta cierta conocida con anticipación.

2.6.1.5.2. Hacen posible la realización de la justicia fiscal.

2.6.1.5.3. Tienen en tiempo de crisis cierta fijeza.

2.6.1.6. Desventajas de los impuestos directos:

2.6.1.6.1. Son muy sensibles a los contribuyentes. Porque todos sabemos el monto de lo que tenemos que pagar de impuestos.

2.6.1.6.2. Son poco productivos: En virtud de que las personas que los pagan no son la totalidad de la sociedad.

2.6.1.6.3. Son poco elásticos: Se relacionan con la primera desventaja porque el Estado no puede variar sus tasas impositivas en impuestos demasiados grandes.

2.6.1.7. Ventajas de los impuestos indirectos:

2.6.1.7.1. Son poco perceptibles para los contribuyentes. El contribuyente no tiene claro cuanto está pagando por el artículo que compra y cuanto está pagando de impuesto.

2.6.1.7.2.. Son más productivos que los impuestos directos. Van dirigidos a todos los consumidores y el Estado puede aumentar la tasa impositiva. Y el consumidor no llega a saber cuanto se aumentó.

2.6.1.7.3. Permiten gravar a todos los sectores de la población porque son cargados en el producto que adquieren los consumidores sin distinción.

2.6.1.7.4. Están dotados de elasticidad: Mientras un país evoluciona el Estado se hace más grande con los impuestos, porque hay más capacidad de consumo.

2.6.1.8. Desventajas de los impuestos indirectos:

2.6.1.8.1. Estos impuestos no son justos porque no toman en cuenta el principio de la capacidad adquisitiva.

2.6.1.8.2. No tienen la misma fijeza de los impuestos directos. El Estado no los adquiere en los mismos porcentajes que los impuestos directos.

2.6.1.8.3. Producen molestias a la industria y al comercio para controlarlos. Porque siempre el fisco está revisando esas cuentas.

2.6.1.8.4. Sus gastos de percepción son muy elevados.

2.6.2. Impuestos reales y personales:

Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas; por ejemplo el impuesto al valor agregado -IVA-.

En cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé, serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde derive el ingreso gravado, por ejemplo el impuesto sobre la renta.

2.6.3. Impuestos específicos y ad valoren:

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de peso, medida o calidad del bien gravado.

El impuesto ad valoren, es el que se establece en atención al valor del bien gravado.

2.6.4. Impuestos generales y especiales:

El impuesto general es el que grava diversas actividades y operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

2.6.5. Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico.

2.6.6. Impuestos alcabatorios:

Los impuestos alcabatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabatorios son los siguientes: Impuesto al tránsito que gravan el simple paso de las mercancías por territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera. Impuesto de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad. Impuesto de extracción, que grava la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

“Impuesto de Introducción, que grava la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero. Impuestos diferenciales son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo”. (33)

2.6.7. Impuestos progresivos y proporcionales

El impuesto progresivo es el que aumenta el porcentaje que la administración exige a medida que son mayores los ingresos brutos o los beneficios netos de un Contribuyente.

(33) Rodríguez , Op. Cit; pág. 82, 83.

Suele aplicarse a las rentas no provenientes del trabajo personal y a las ganancias de las grandes empresas. Es frecuente asimismo que parta de ciertos límites, a fin de excluir a los situados en zonas donde los ingresos cubren las necesidades normales de un individuo modesto o de una entidad sin grandes recursos económicos.

“Los impuestos proporcionales establecen que todos deben de pagar una cantidad igualmente proporcional a sus riquezas, o sea que se fija un tanto por ciento invariable, que grava la fortuna de cada persona, o el valor de las cosas que son objeto de la imposición del impuesto y en proporción aritmética, por ejemplo: $100 : 5 :: 5300 X$, es decir, divisor igual a dividendo variable. En estos impuestos se contempla una tributación proporcional, esto quiere decir que al establecer el pago de un impuesto, el monto se determina por una proporción, por ejemplo un impuesto de 5% sobre salarios. Aparentemente el impuesto proporcional sería justo, ya que si un trabajador gana Q 50.00 solamente tendrá que pagar Q 2.50, y si otro trabajador gana Q 500.00 tendrá que pagar diez veces más o sea Q 25.00, sin embargo, la utilidad marginal de cada quetzal del primero, será mayor que la del segundo, es decir, quitarle Q 2.50 al que gana Q 50.00 es restar poder adquisitivo de bienes que satisfacen necesidades absolutamente indispensables; mientras que para el segundo, desembolsar Q 25.00, representa la insatisfacción de necesidades probablemente secundarias.” (34)

2.7. Diferentes criterios para definir las tasas:

La tasa es una compensación generalmente inferior a los gastos de producción, satisfechos

por el particular al Estado o a un ente público por un servicio especial y divisible que se le presta bajo su propia demanda y que puede ser simultáneamente beneficioso para el particular que lo solicita y para la misma comunidad.

(34) **Cabanellas**, Tomo III. Pág. 644 y 666.

Las tasas son prestaciones pecuniarias que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

Tomando en consideración los diferentes criterios podemos establecer que las tasas son para beneficio individual de las personas, se caracterizan por el aprovechamiento que cada persona haga del servicio. Se vuelven facultativas en virtud de que solo pagan los que aprovechan el servicio. Pago que se hace al Estado como persona, pues este es el que lo percibe como ente público.

2.8. Características de las tasas:

La voluntad

La equivalencia

La efectividad

La divisibilidad

Son dinerarias

La legalidad

2.8.1. Característica de la voluntad:

El contribuyente debe requerir la prestación del servicio para que la tasa pueda ser cobrada.

2.8.2. Característica de la equivalencia:

Debe existir una similitud entre la cantidad pagada y el servicio prestado.

2.8.3. Característica de la efectividad:

Todo servicio que se preste el Estado debe ser realmente para atender la necesidad del usuario y ese es el motivo por el cual los recursos de la tasa deben ser los mismos de esa institución.

2.8.4. Característica de la divisibilidad:

El servicio puede ser prestado a cualquier persona que lo solicite sin distinción de ninguna capacidad contributiva.

2.8.5. Característica dineraria.

Se pagan en dinero.

2.8.6. Característica de la legalidad:

Deben basarse en la ley, todas las tasas que se cobren.

2.9. Clasificación de las tasas:

Tasa por su servicio y

Tasas administrativas.

2.9.1 Tasas por su servicio:

Son esenciales por los servicios que los contribuyentes reciben y dependiendo de esos servicios así se van a pagar. Ejemplo: El agua, la luz. etc.

2.9.2. Tasas administrativas:

Son todas aquellas que se pagan dentro de los órganos de la administración pública. Ejemplo: Registros administrativos existentes.

2.10. Diferentes criterios para definir las contribuciones especiales:

2.10.1. “Son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o a varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra o servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto para el grupo a quien se presta.”

2.10.2. La contribución especial “Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica”.

2.10.3. Las contribuciones especiales “Son categorías que comprenden un gravamen de diversa naturaleza siendo prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.

El Código Tributario para la América Latina los define como:

Los tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Como podemos apreciar las contribuciones especiales son ingresos que el Estado obtiene con los cuales está obligado a realizar obras públicas o actividades estatales, ingresos que no deben tener un destino distinto al previsto, únicamente el que constituye el presupuesto de la obligación. O sea la finalidad de una obra o servicio de interés general, que se convierte en beneficio para el grupo a quien se presta el servicio o para quien se construye la obra.

Ejemplo de contribuciones especiales son:

Mejoras económicas, materiales.

El beneficio de la seguridad social y

El gasto.

Mejoras: Los beneficios van a recaer sobre el inmueble de su propiedad.

Su característica:

Es un valor único.

La única forma que se puede gozar de una mejora económica es: El crédito.

Seguridad social:

Beneficio no económico, sino personal. Nosotros pagamos contribución para beneficio de naturaleza personal. Ejemplo: IGSS.

Gasto:

Aquí en Guatemala no existe un pago por servicio, ejemplo: Gasto por uso de vía pública.

Elementos de los impuestos, tasas y contribuciones:

1. Son pagos o prestaciones que se hacen en dinero.
2. Son exigidos basándose en el poder tributario del Estado.
3. Nacen en virtud de una ley, y son producto de una ley.
4. Surgen para satisfacer necesidades sociales del propio Estado.

2.11. Principios teóricos del impuesto:

Principio de justicia:

- a) Generalidad
- b) Uniformidad

Principio de certidumbre

Principio de comodidad

Principio de economía

2.11.1. Principio de justicia:

Consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. Y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición. Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprende a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador de crédito fiscal, es decir, que cualquier persona puede adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad

contributiva, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

Para que se cumpla con lo establecido en este principio, todas las personas de un territorio deben pagar impuestos contribuyendo así a los gastos del Estado, atendiendo a su capacidad contributiva. La justicia estriba en que los impuestos deben ser equitativos.

El principio de Justicia se divide en dos categorías que son:

1. Generalidad: Todos deben pagar impuestos y nadie puede estar exento. Se entiende por exención, el evitar el nacimiento de una obligación tributaria. Los impuestos deben ir dirigidos a toda la población. Se dará la exención cuando el Estado sabe que el contribuyente no tiene capacidad contributiva.

2. Uniformidad: Todos deben ser iguales frente al impuesto y al momento de pagar se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, sin que esto viole la igualdad.

Ejemplo: no es lo mismo que don Ricardo tenga una finca, a que don Alfredo tenga una propiedad valuada en veinte mil quetzales (Q 20.000.00)

Para lograr la uniformidad del impuesto existen dos criterios:

El objetivo y el subjetivo, los que combinados dan un índice correcto denominándose principio de capacidad contributiva.

2.11.1.1. Objetivo: Significa la capacidad económica del contribuyente.

2.11.1.2. Subjetivo: La igualdad del sacrificio.

2.11.2. Principio de certidumbre:

Consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, Infracciones y sanciones.

Esto expresado de otra manera significa que todos los impuestos deben ser fijos y no arbitrarios; que se deben pagar en fechas específicas y que las cantidades que se van a pagar al fisco deben ser claramente determinadas (fijar el monto del impuesto a pagar). El impuesto debe ser fijo no absoluto.

2.11.3. Principio de comodidad:

Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

Debiéndosele proporcionar al contribuyente todas las cosas necesarias fácilmente para que pueda cancelar los impuestos sin ningún problema.

2.11.4. Principio de economía:

Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entere en las arcas de la nación tiene que tener el menor costo posible.

El principio de economía se da cuando la diferencia de lo que se gasta es menor de lo que el Estado percibe, cuando de un impuesto lo que se recauda es mayor que lo que el Estado gasta.

Adolfo Wagner, en su “Tratado de la ciencia de las finanzas”, ordena los principios de imposición en:

Principio de política financiera

Principio de economía pública

Principio de equidad

Principio de administración fiscal

Principio de legalidad

2.11.4.1. Principio de política financiera:

Este principio abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición. Conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles. El segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

2.11.4.2 Principio de economía pública:

Se incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

2.11.4.3. Principio de equidad:

En el principio de equidad al igual que en el principio de economía pública, se incluye la elección de buenas fuentes de impuesto y la elección de las clases de los impuestos.

2.11.4.4. Principio de administración fiscal:

En este principio sobre sale “la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos”. (35)

2.11.4.5. Principio de legalidad:

El principio de legalidad, en la legislación Guatemalteca lo encontramos en el tema fiscal, en el Artículo 239 de la Constitución Política de República de Guatemala que establece “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

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

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

del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

(35) Rodríguez, Op. Cit; pág. 58.

2.12. Características del poder tributario:

Permanente

Irrenunciable

Abstracto

La territorialidad

La legalidad

Indelegable

2.12.1. Característica: es permanente:

Se dice que mientras exista Estado existirá poder tributario.

2.12.2. Característica: es irrenunciable:

El Estado no puede renunciar a los tributos, los contribuyentes tienen que pagarlos

2.12.3. Característica: es abstracto:

El Estado es una persona jurídica y tiene sus representantes, no se puede cuantificar el poder que el Estado tiene, pero en un momento dado si sentimos los efectos de ese poder.

2.12.4. Característica: la territorialidad:

El poder del Estado sólo se puede ejercitar dentro de los perímetros legales que tiene cada Estado.

2.12.5. Característica: la legalidad:

El poder tributario se manifiesta a través de las leyes que se crean para el efecto.

2.12.6 Característica indelegable:

El Estado en general no puede delegar en ninguna otra persona individual o jurídica su potestad de gravar la economía de los particulares.

2.13. Teorías de los impuestos:

Teoría de la equivalencia

Teoría de seguros,

Teoría del capital nacional,

Teoría del sacrificio de John StuartL Mill,

Teoría de Ehberg y

Teoría de Clemence Roger.

2.13.1. Teoría de la equivalencia:

Propugna “que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares”.

“El impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una capitación moderna, para la protección de la vida que se supone es de igual valor para todos y una tributación para la cuantía de las rentas, para proteger al patrimonio”.

2.13.2. Teoría de los seguros:

Según esta teoría el impuesto es una prima de seguro que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado.

2.13.3. Teoría del capital nacional:

Esta teoría dice que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

2.13.4. Teoría del sacrificio de John Stuart Mill:

La teoría del sacrificio expresa que “el impuesto debe significar el menor sacrificio posible”. Con esto proporciona el elemento para la distribución equitativa de los impuestos.

2.13.5. Teoría de Ehberg:

Para Ehberg el impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Este autor rechaza la idea del sacrificio y considera el deber tributario

“como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir a los intereses generales”.

2.13.6. Teoría de Clemence Roger:

Este autor considera que “el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas en provecho de las generaciones futuras.”

CAPÍTULO III

3. El impuesto en Guatemala

3.1. Antecedentes históricos:

En la historia humana, los impuestos ya los encontramos en la edad media. Hay unos movimientos de tributación en el Estado feudal. En Grecia en el tiempo de Pericles. En Roma en el tiempo de Julio César. En Egipto en el tiempo de Ptolomeos.

Se da un desarrollo de los impuestos durante la edad media, llamándosele a los tributos ayudas. Cuando llegan a tener carácter obligatorio llegan realmente a ser tributos. Ese carácter obligatorio nacía en forma arbitraria.

El poder tributario es la facultad que el Estado tenía en ese tiempo de gravar el patrimonio de los particulares.

El gravamen se hacía en forma arbitraria, pues no era necesaria la existencia de leyes.

Los tributos surgen en el Estado feudal, con el conquistador que fue Julio César.

Con el surgimiento de la Carta Magna, los tributos dejan de ser arbitrarios, pues en ella se establece el principio de legalidad sobre los tributos los cuales deben estar determinados en ley, basados en la ley. No deben tener el carácter de confiscatorios.

El fin primordial de los tributos como ya lo hemos determinado, es proveer de recursos al Estado para poder satisfacer las necesidades sociales.

La necesidad de la existencia de los tributos, es porque un Estado no puede subsistir sin la existencia de los mismos.

Durante la época feudal existieron diferentes tributos. La capitación fue uno de ellos y era un impuesto que pagaba toda persona una vez al año por el sólo hecho de vivir dentro del feudo.

Otros impuestos fueron: el formariage que era la cantidad que pagaba una persona por casarse con otra persona fuera del feudo.

La mano muerta que consistía en el derecho que tenía el señor de quedarse con las herencias que dejaban los siervos o vasallos cuando no tenían herederos (hijos)

El impuesto llamado derecho de relieve, consistía en que sólo excepcionalmente heredaban los parientes colaterales. Generalmente en esa época histórica sólo tenían derecho a heredar los hijos y no los colaterales. Se originaba este tributo cuando el rey autorizaba que un colateral heredara pues tenía que pagar ese colateral el derecho de relieve.

En Guatemala, en las distintas épocas de su historia, se han creado diversos impuestos y las formas de imponer éstos ha sido gravándolo los productos o bien en otras formas. A continuación explicaremos como se han manifestado los impuestos en esas diferentes épocas.

3.1.1. Época Precolombina:

En la época precolombina las sociedades de América Latina, conocieron diversas formas de tributar y varias formas de imposición de los impuestos por los gobiernos. En el período postclásico de los mayas, las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente tenían que sostenerse a sí mismos, sino que también a su supremo gobernante, llamado Halach Vinich, así como a los jefes locales y sacerdotes. Esas masas construyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedra que conectaban las ciudades más importantes.

Adicionalmente, la clase baja de la sociedad maya tributaba al Halach Vinich u hombre verdadero, quien daba presentes a los príncipes locales y ofrecía sacrificios en

especie a los dioses a través de los sacerdotes. El tributo y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tejidos, aves, sal, pescado, así como cacao, incienso, miel y cera, collares de jade y coral, etc.

Otra forma de tributación consistió en el trabajo de los esclavos, que eran pueblos conquistados por medio de la guerra, de la cual tratan ampliamente los Anales de los Cakchiqueles y el Popol Vuh.

3.1.2. Época de la colonia:

La época de la colonia tuvo su inicio con la explotación y esclavización de los indígenas por los conquistadores españoles, mediante el sistema conocido como la encomienda. A la que se entendía como la asignación de un pueblo a una persona, denominada encomendero, que tenía derecho a percibir tributos a cambio de una obligación de enseñar la doctrina católica a los indios y de defender sus personas y bienes generados por las poblaciones indígenas en la medida que contó con el quinto real, un impuesto consistente en la quinta parte de la producción mineral.

Al decaer el rendimiento de las minas, se creó un sistema de explotación compartida de la población aborigen, conocida como repartimiento, que en diversas variantes se mantuvo hasta finales de la época colonial. Dicho sistema consistió en que la cuarta parte de la fuerza laboral indígena de cada comunidad tenía que laborar, por una semana al mes en las tierras de la corona y de los españoles, así como en las obras públicas.

A principios del siglo XVII, también se comenzó a cobrar impuestos a la población no indígena. El impuesto de ventas y alcabala, se fijó en el 2% y se cobraba cada vez que se vendía un artículo. Se le aplicó a las ventas el impuesto de barlovento del 1%, con el propósito de mantener la flota costera del Caribe. Asimismo, existió un impuesto directo a los funcionarios reales y a los clérigos, denominado media annata que éstos tenían que pagar una sola vez, equivalente a la mitad de su sueldo anual. Además, fueron creados impuestos específicos sobre el vino, el cacao y el añil.

3.1.3. Época de la independencia:

Al momento de su independencia, la situación hacendaría o financiera de Centroamérica era deplorable, según el informe de Manuel Vela, último Ministro Tesorero de las reales cajas de Guatemala, presentado en Madrid el 11 de marzo de 1824.

El funcionario informó a la corona española que desde hacía muchos años, los ingresos eran bastante inferiores a los gastos, a tal grado que solamente encontró en caja el efectivo de 60 pesos y medio real. Asimismo, estimó que el déficit anual de las finanzas públicas ascendía a 92,743 pesos, lo que era equivalente a casi el 40% de los ingresos totales anuales. Dicho déficit era cubierto por la tesorería de la Nueva España (México), que anualmente remitía a Guatemala 100,000 pesos.

3.2. Leyes tributarias:

- Constitución Política de la República de Guatemala
- Código Tributario
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. ISR.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. IVA.

No hablaremos específicamente de Constitución Política de la República ni del Código Tributario, por considerar que nuestro tema se concreta más a las dos leyes que analizaremos a continuación.

3.2.1. Ley del impuesto sobre la renta:

El Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento. Acuerdo gubernativo 206-2004, establece: “Que es necesario mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos”.

Y además establece: “Que para lograr tales propósitos, es necesario introducir un mayor grado de equidad al Impuesto Sobre la Renta, ampliando la base de dicho tributo con la finalidad de evitar su erosión y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago”.

Así mismo mima dicha ley nos indica su objeto y campo de aplicación:

Artículo 1. Objeto. “Se establece un Impuesto Sobre la Renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.

Dicho artículo fue reformado por el Artículo 1 del Decreto número 61-94 del Congreso de la República de Guatemala. Reformado por el Artículo 1 del Decreto número 36-97 de Congreso de la República de Guatemala.

Así mismo el Artículo 2 establece: Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.

Capitulo II de la citada ley, Artículo 3 (reformado por el Decreto número 80-2000) enmarca DEL SUJETO, (contribuyentes) Y dice:

Artículo 3. Contribuyentes. “Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando sé reverifique hecho generador del mismo”.

Este artículo también, hace referencia a que “todas las personas individuales que cumplan la mayoría de edad (18 años), al obtener su Cédula de Vecindad deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado para que la Administración Tributaria les asigne Número de Identificación Tributaria (NIT), aún cuando en esa fecha no estén afectas al pago de uno o más impuestos vigentes. La Superintendencia de Administración Tributaria en coordinación con las municipalidades, deberá establecer

los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria (NIT) y la extensión de la constancia respectiva se efectúe en forma simultánea a la entrega de la cédula de vecindad”.

La regulación de las declaraciones juradas de los contribuyentes y responsables del pago del impuesto sobre la renta, esta contenida en el Artículo 54 de la ley y su contenido fue reformado por el Decreto número 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, y quedó así:

Artículo 54. Declaración jurada y anexos. “Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el Artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aun cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual”.

Así como este decreto nos informa quienes tienen que presentar la declaración jurada, también el Artículo 56 nos explica qué contribuyentes no están obligados a presentar declaración jurada, y expone:

Artículo 56. Contribuyentes no obligados a presentar declaración jurada. “No deberán presentar declaración jurada anual del Impuesto Sobre la Renta, mientras no medie requerimiento expreso de la administración tributaria.

- a) Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia y cuyos ingresos totales anuales no superen la suma de la deducción que establece el inciso a) del Artículo 37 de esta ley;

- b) Las personas individuales o las jurídicas no domiciliadas en Guatemala, que obtengan exclusivamente rentas gravadas sujetas a retención definitiva del impuesto;
- c) Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, cuando se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente. En caso contrario deberán presentar la declaración jurada a la administración tributaria, pagando el impuesto resultante; y,
- d) Los pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que tengan autorización de la administración tributaria para el pago de una cuota fija trimestral de dicho impuesto”.

3.2.2. Antecedentes del derecho tributario:

El Decreto ley número 229 es el antecedente más inmediato en cuanto a la recaudación de impuestos. A dicho Decreto también se le introdujeron numerosas modificaciones que dificultaron su cumplimiento y administración del impuesto

Durante su vigencia nunca fue congruente con el principio de legalidad establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Con el objeto de una mejor comprensión transcribiremos el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que dice así:

“Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

Con base en el citado Artículo 239, el Congreso de la República también basándose en sus propias atribuciones y en el Artículo 171 de Constitución Política de la República de Guatemala decidió decretar una nueva ley en materia de impuestos que regula un programa de reorganización nacional, contempla dentro de los objetivos de la política fiscal modernizar la estructura y administración tributaria, para aumentar la recaudación de los ingresos corrientes, dentro de un marco de justicia social, brindando a los contribuyentes una atención adecuada mediante prácticas administrativas eficientes. Y para cumplir con el Decreto número 23-86 del Congreso de la República de Guatemala, surge el Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala, que vino a sustituir al Decreto 229, el cual es derogado en su totalidad.

Es así como el Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala. “Empezó a regir el uno de octubre de mil novecientos ochenta y siete”, decreto que no vino a contribuir en mucho pues se consideró que no cumplía con los requerimientos que le permitieran cumplir al Estado con sus fines.

Se inició posteriormente el estudio de un nuevo proyecto que le permitiera al Estado obtener mas ingresos y de este surge el Decreto 26-92 del Congreso de la

República de Guatemala, el uno de julio de mil novecientos noventa y dos, que derogó el Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala, y que se encuentra vigente pero ha sufrido diversas reformas.

El Decreto 26-92, viene a revolucionar el sistema tributario, porque lo moderniza, simplifica y le facilita al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hace más eficiente la administración y la recaudación de los impuestos, y atiende a los principios generales tributarios acordes a la capacidad de pago.

CAPÍTULO IV

4. El profesional y el impuesto sobre la renta.

4.1. Definición de profesión

La profesión es el “ejercicio de una carrera, oficio, ciencia o arte. Enseñanza científica o artística. La ocupación principal de una persona. Etc.” (36)

4.2. Profesión

El Código del Trabajo francés, que expresa que por “profesión se entiende tanto el género de trabajo al cual se dedica una persona de manera principal y habitual como el conjunto de intereses corporativos referentes al ejercicio de un oficio; y en tal sentido se habla de que una de las funciones sindicales consiste en la defensa de los intereses de la profesión.” (37)

“Profesión es el empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y ejerce públicamente”. Ese concepto omite dos notas fundamentales: la de permanencia, casi coincidente con la vida útil de la persona; y la de retribución, o los ingresos como compensación del esfuerzo y por la necesidad, en lo más de hacer frente a los gastos personales y familiares con el ejercicio profesional”. (38)

Según nuestro criterio profesión es, el trabajo que realiza la persona de manera constante el cual desempeña acorde a su conocimiento y destreza.

(36) Cabanellas, **tomo V**, pág. 152.

(37) Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 616.

(38) Ibid, pág. 617.

De ahí que, con carácter amplio, exponemos la siguiente acepción de la voz: ejercicio de una carrera, oficio, ocupación principal de una persona.

También cita el mencionado autor: “la profesión liberal, la que integra el desempeño de las carreras seguidas en centros universitarios o escuelas superiores; como las de abogado, médico, ingeniero y arquitecto tiene como peculiaridad laboral pactar libremente sus honorarios, de no haber aranceles oficiales”. (39)

4.3. Definición de profesional

Es profesional “quien por profesión o hábito desempeña una actividad que constituye su principal fuente de ingresos”. (40)

Profesional universitario: “esta agrupación abarca todos los puestos que requiere una persona con título universitario y que aparecen denominados como profesionales, tales como: ingenieros, abogados, médicos, odontólogos, economistas”. etc. (41)

Consideramos que profesional; es aquella persona que tiene una formación universitaria que le permite desempeñar una actividad independiente, cuya profesión es su fuente principal de ingresos, así como que es aquella persona que ejerce su profesión con relevante capacidad y aplicación.

4.4. Clasificación

- a) De profesión
 - a.1 Técnica, y
 - b.2 Universitaria.

(39) Ossorio, Op. Cit; pág. 618.

(40) Cabanellas, Op. Cit; pág. 448.

(41) Porras, Op. Cit; pág. 179.

- b) Del Profesional;
 - b.1 En el ejercicio de la profesión liberal.
 - b.2 Cuando ejerce su profesión de manera dependiente.
 - b.3 Cuando ejerce la profesión como funcionario de Estado.

4.5. Requisitos para ejercer una profesión liberal:

De conformidad con lo que establece el Artículo 1 párrafo 5, literal a) y el Artículo 5 del Decreto número 72-2001 (Ley de Colegiación Profesional Obligatoria) para el ejercicio de las profesiones universitarias es imprescindible:

- a) Tener la calidad
- b) Ser colegiado activo

4.6. El profesional como contribuyente al impuesto sobre la renta:

El Artículo 6 del Decreto 18-04 del Congreso de la República reforma al Artículo 32 también del Congreso de la República (Ley del Impuesto Sobre la Renta) el cual queda así:

“Cuando un profesional universitario obligado a presentar declaración del impuesto no la presente, y requerido por la administración tributaria, no cumpla con presentarla dentro del plazo de diez (10) días hábiles después de ser requerido, se aplicarán las normas del Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. En los casos que el profesional no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales, que se aplicará a cada uno de los meses no prescritos, por los cuales no haya presentado declaraciones.

La renta imponible mencionada, se disminuirá en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de egresado o más de sesenta y cinco años de edad.

La determinación de oficio que se aplique conforme a lo dispuesto en este artículo, no libera al profesional de la obligación de declarar la totalidad de sus rentas gravadas. De no hacerlo, quedará sujeto a las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración tributaria para determinar la renta imponible sobre base cierta”.

El profesional debe de cumplir con la presentación de sus declaraciones juradas mensualmente, con esto hará constar el cumplimiento de la obligación tributaria, al ser requerido por la administración tributaria, de la presentación de las declaraciones por los meses no prescritos, lo hará inmediatamente y no será objeto de la imposición de ninguna sanción.

Si por el contrario no ha cumplido con sus obligaciones tributarias, al ser requerido por la administración tributaria, esta presume de derecho que ha obtenido en el ejercicio de su profesión, ingresos de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales.

La determinación de oficio, que se aplique conforme a lo que establece el Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no libera al profesional de declarar la totalidad de sus rentas gravadas, de hacerlo quedará sujeto a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, y por consiguiente le determinarán la renta imponible sobre base cierta.

4.7. El profesional como contribuyente cuando ejerce su profesión de manera dependiente:

De conformidad con la ley del impuesto sobre la renta, son contribuyentes todas

las personas individuales que obtienen ingresos mayores de treinta y seis mil quetzales anuales exclusivamente como asalariados, bien sea de uno o más patronos, Artículo 37 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.7.1. Derechos y obligaciones de los contribuyentes al impuesto sobre la renta.

4.7.1.1. Derechos.

- Deducir la suma única de treinta y seis mil quetzales (Q 36,000.00) en concepto de deducción personal, sin necesidad de comprobación alguna.
- Deducir del impuesto determinado el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus compras de bienes y servicios para uso o consumo personal.
- Aplicar las deducciones establecidas en la declaración ante el patrono.
- Que el patrono le reintegre los descuentos practicados en exceso.

Artículos 37, 37 "A" y 68 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala (Ley del Impuesto Sobre la Renta).

4.7.1.2. Obligaciones.

- Inscribirse como contribuyente al impuesto sobre la renta ante la administración tributaria.
- Presentar declaración jurada ante el patrono.
- Pagar el impuesto mediante las retenciones mensuales que le practique el patrono.

Artículos 57, 59 y 67 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, (Ley del Impuesto Sobre la Renta).

4.8. Inscripción del profesional como contribuyente al impuesto sobre la renta.

Las personas individuales que se desempeñen exclusivamente en relación de

dependencia y obtengan ingresos anuales superiores a los treinta y seis mil quetzales (Q 36.000.00) deben inscribirse como contribuyentes al impuesto sobre la renta:

1.- Debe llenar el formulario SAT-14.

2.- A este formulario debe adjuntarsele:

- 2.1. La cédula de vecindad original y fotocopia completa.
- 2.2. Fotocopia del formulario Sat. 1101 (declaración ante el patrono)
- 2.3. Constancia de estar colegiado activo.

3.- El formulario Sat. 14 se puede presentar a la sección de inscripción y afiliación de la administración tributaria en el Registro tributario unificado. Asimismo puede presentarlo a las agencias de la administración tributaria, y a las administraciones departamentales de la República.

4.8.1. Gastos deducibles de la renta neta.

Son gastos deducibles de la renta neta los siguientes:

- Una deducción personal única de treinta y seis mil quetzales (Q 36,000.00)
- Contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Contribuciones al Instituto de Previsión Militar.
- Valor de primas por seguros de vida no dótiles, de accidente y de gastos médicos.
- Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio.
- Valor de cuotas por pensiones alimenticias fijadas por sentencia judicial.

Artículo 37 Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Ley del Impuesto Sobre la Renta)

4.9 - Forma de presentar la declaración jurada ante el patrono.

Todo profesional que labora en una empresa y está en relación de dependencia,

deberá presentar ante su patrono la declaración jurada correspondiente conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En esta se declaran los ingresos que se obtienen en un año, es decir, del uno de enero al treinta y uno de diciembre del mismo año. Haciendo constar las deducciones autorizadas por la ley. Artículo 57 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Para cumplir con esta obligación el profesional, debe hacer el siguiente trámite:

- 1.- Debe obtener el respectivo formulario SAT-1101
- 2.- Al obtenerlo deberá llenarlo y presentarlo ante el patrono.
- 3.- Se debe presentar la declaración jurada ante el patrono al inicio del período fiscal.
- 4.- Este formulario deberá presentarlo a más tardar dentro de los 20 días de iniciada la relación laboral.
- 5.- Cuando por alguna circunstancia se modifique cualesquiera de los datos declarados, tales como el domicilio o incremento del sueldo, etc., deberá informar de ellos mediante presentación de una nueva declaración jurada ante el patrono, dentro del término de veinte (20) días hábiles inmediatos siguientes a la fecha que se produzca el cambio.
- 6.- En el caso de percibir ingresos de otros patronos, deberá declarar todos en un formulario (SAT-1107) entregándole copia de esta declaración a cada patrono, sellada y firmada por el patrono responsable de la retención. Es responsable quien le pague mayor salario.
- 7.- Cuando concluya su relación laboral con un patrono y la inicie con otro patrono, deberá presentar a este último la declaración jurada, dentro de veinte días hábiles de

iniciada la relación laboral, en tanto que los descuentos del impuesto que le haya realizado el patrono anterior, los presentará al nuevo patrono para efectos de la liquidación definitiva correspondiente que le realizará el patrono al final del período impositivo. Artículo 57, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, tercer párrafo.

4.10. Forma de efectuar el pago del impuesto sobre la renta cuando el profesional se encuentra en relación de dependencia.

Si en la declaración jurada del impuesto sobre la renta ante el patrono hay renta imponible (más ingresos que gastos), el patrono determinará el Impuesto a pagar, descontándole mensualmente la doceava parte, e ingresándolo mensualmente a la administración tributaria, como impuesto retenido.

El patrono deberá completar en la declaración jurada del impuesto sobre la renta ante el patrono el "AREA PARA USO EXCLUSIVO DEL PATRONO". Artículos 59 y 60 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta. (42)

4.11. El profesional como contribuyente al impuesto sobre la renta, cuando ejerce su profesión de manera liberal.

El profesional está sujeto al cumplimiento del pago del impuesto sobre la renta, según lo estipula el Artículo 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y deberá:

1. Inscribirse en la administración tributaria, con formulario, SAT catorce (SAT-14) . 2.
2. Actuar como agente de retención del impuesto sobre la renta.

(42) **Ministerio de Finanzas Públicas. Orientador Fiscal No. 9**, Publicación del año de 1996.

3. Efectuar pagos mensuales del impuesto sobre la renta, en formulario SAT mil cuarenta y cuatro (SAT- 1044)
4. Preparar declaración jurada de liquidación definitiva anual al impuesto sobre la renta y efectuar el pago de dicho impuesto, en formulario régimen general, número SAT mil ciento ochenta y uno (SAT-1181)
5. Presentar declaración jurada del impuesto al valor agregado pagado durante el año, en el mes de febrero de cada año, en formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria. SAT dos mil veintiuno (SAT-2021)

1. Inscripción en la administración tributaria.

Para inscribirse en la administración tributaria, debe presentar el formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT catorce (SAT-14), al cual deberá adjuntar los documentos siguientes:

- a.- Original y fotocopia de la cédula de vecindad.
- b.- Documentación que le acredita que es colegiado activo.

Actuar como agente de retención del impuesto sobre la renta.

Los profesionales, están obligados a actuar como agente de retención del impuesto sobre la renta. Artículo 44 "A" 4to. párrafo Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala. Reformas a la (Ley del Impuesto Sobre la Renta).

1. Efectuar pagos mensuales del impuesto sobre la renta.

Conforme al Artículo 44 "A" 5to. párrafo del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala (Ley del Impuesto Sobre la Renta), "el pago del impuesto

por parte del profesional que ejerce su profesión de manera independiente deberá efectuarse en períodos mensuales vencidos, sin perjuicio de la liquidación definitiva del período anual que corresponda”.

La determinación mensual queda sujeta a los ajustes respectivos, al consolidarse y liquidarse definitivamente el impuesto.

De manera general el período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre del mismo año y deberá coincidir con el ejercicio contable del profesional

Para el efecto, el profesional podrá optar por determinar el pago mensual del impuesto sobre la renta de la siguiente manera:

1. Pago del cinco por ciento (5%) del total de los ingresos obtenidos o de lo facturado mensualmente, cuando no le es retenido el impuesto.

4.12. Declaración jurada de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta:

Todos los contribuyentes al impuesto que obtengan rentas por cualquier monto deberán presentar ante la administración tributaria una declaración jurada de liquidación definitiva anual tres (3) meses después de finalizado el período impositivo, a más tardar el treinta y uno de marzo de cada año. Artículo 22 del Decreto 18-04 que reformó el último párrafo del Artículo 63 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso que se hayan realizado pagos mensuales con anterioridad, los mismos serán acreditados para cancelar el impuesto sobre la renta anual.

La declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aun cuando se trate de personas cuya renta está parcial o totalmente exentas, o que no resulte

impuesto a pagar, o cuando, no haya tenido actividades durante el período de imposición.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa deben adjuntar a su declaración jurada del impuesto sobre la renta los documentos debidamente certificados por peritos contadores o contadores públicos como se detalla:

- Balance general.
- Estado de pérdidas y ganancias.
- Estado de flujo de efectivo.
- Declaración jurada anual.

La declaración jurada deberá ir debidamente firmada por el contribuyente, es decir, deberá ir firmada y sellada por el profesional.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben presentar ante la administración tributaria el formulario SAT-1181 que constituye la declaración jurada anual.

Atendiendo el instructivo del formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria, mil ciento ochenta y uno (SAT-1181), este debe completarse como se detalla a continuación:

¿Quiénes deben presentar declaración jurada anual?

Las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas en Guatemala, así como los otros patrimonios afectos y entes que desarrollan actividades mercantiles y no mercantiles, con inclusión de las agropecuarias que se encuentran inscritos en el régimen general de los Artículos 44 y 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas.

Instrucciones generales:

1. Llenar formularios, sin tachaduras, enmiendas o similares.
2. Adjuntar copias de constancias de retención recibidas y recibos de pago efectuados durante el período que declara.
3. Las cantidades que reporta deben ser enteras y aproximadas, cuando sea mayor de cincuenta centavos (Q.050).

Identificación del contribuyente

De conformidad con el Artículo 120 del Código Tributario, los contribuyentes deben actualizar sus datos de inscripción mediante este formulario, por lo que las casillas de la No. 2 a la 16 son de llenado obligatorio.

Casilla No. 2, debe anotar el número de identificación tributaria (NIT)

Casilla No. 3, debe anotar el período de imposición.

Casilla No. 4, debe anotar nombre y apellidos cuando se trata de una persona individual y razón social cuando se trate de persona jurídica.

Casillas de la No. 5 a la No. 15, debe anotar la dirección exacta del contribuyente.

Casilla No. 16 reportar el código de la actividad económica, si tiene más de una actividad debe de reportar la que le reportó más ingresos en el período que declara.

Información financiera:

Las casillas de la 17 a la 30, nos proporcionan el balance general y el estado de resultados a la fecha del cierre del período de imposición. Es obligatorio llenar estas casillas.

Las personas que no están obligadas a llevar contabilidad completa, solo deben de llenar las casillas No. 29 y No. 30.

Detalles de la declaración:

Las casillas de la columna mercantiles las deberán llenar las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias.

Las casillas de las columnas no mercantiles las deberán llenar las personas individuales que presten servicios profesionales, técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y las que obtengan ingresos por concepto de dietas así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento.

Casillas números 31 y 42 se anota el monto total de ingresos por concepto de ventas de bienes realizadas por el contribuyente dentro del territorio nacional.

Casillas números 32 y 43 se anota el monto total de los servicios prestados por el contribuyente dentro del territorio nacional.

Casillas números 33 y 44 se anota el monto total de los ingresos por venta de bienes muebles nacionales o nacionalizados por el contribuyente, cumplidos todos los trámites legales de exportación.

Casillas números 34 y 45 se debe anotar el monto total de ingresos por prestación de servicios realizados por el contribuyente, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el país y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior.

Casillas números 35 y 46 se debe anotar el monto total de los ingresos percibidos por concepto de intereses de cualquier naturaleza y rendimientos financieros obtenidos por el contribuyente.

Casillas números 36 y 47 se debe anotar el monto total de ingresos percibidos por el contribuyente en concepto de dietas.

Casillas números 37 y 48 se debe anotar el monto total de ingresos percibidos por el contribuyente en concepto de arrendamientos.

Casillas números 49 se debe anotar el monto total de ingresos obtenidos por el contribuyente en concepto de servicios profesionales prestados en forma independiente.

Casillas números 38 y 50 se debe anotar el monto total de ingresos recibidos por el contribuyente en concepto de donaciones.

Casilla número 51 se debe anotar el monto total de ingresos percibidos por el contribuyente en concepto de cuotas ordinarias y extraordinarias de sus integrantes o asociados.

Casillas números 39 y 52 se debe anotar el monto total de ingresos obtenidos por el contribuyente por conceptos que no figuran en las casillas anteriores.

Casillas números 40 y 53 se debe anotar el monto total de las rentas exentas que previamente se hubieran incluido dentro de los ingresos consignados en las casillas números 31 a 39 para el caso de la casilla 40, los valores consignados en las casillas números 42 a la 52 para el caso de la casilla No. 53

Casilla número 41 se debe anotar el resultado de la sumatoria de los valores de las casillas números 31 a la 39 menos el valor de la casilla No. 40.

Casilla número 54 se debe anotar el resultado de la sumatoria de los valores de la casilla números 42 a la 52 menos el valor de la casilla No. 53.

Determinación del impuesto:

Casilla número 55, se debe anotar el resultado de multiplicar sobre la base imponible determinada en las casillas números 41 y 54, según corresponda, la tarifa del 5% que establecen los Artículos 44 y 44"A" respectivamente.

Casilla número 56, se debe anotar la sumatoria de los pagos directos mensuales efectuados por el contribuyente de los ingresos que no fueron objeto de retención durante el período de imposición que declara.

Casilla número 57, se debe anotar la sumatoria de las retenciones efectuadas al contribuyente por los ingresos obtenidos durante el período de imposición que declara.

Casilla número 58, se debe anotar el resultado de la sumatoria de los valores consignados en las casillas números 56 y 57.

Casilla número 59, se debe anotar el resultado de la diferencia de los valores de las casillas números 57 y 58, únicamente cuando dicho resultado sea positivo, de lo contrario anotará cero (0)

Casilla número 50, se debe anotar el resultado de la diferencia de los valores de las casillas números 57 y 60, únicamente cuando dicho resultado sea negativo (anote valores absolutos, no utilice signos), de lo contrario anotará cero (0)

Exclusivamente en el caso de ser rectificación

Casilla número 61, se debe anotar el número completo del formulario, ejemplo: 1181245569, que presentó oportunamente ante la administración tributaria.

Casilla número 62, para llenar esta casilla, consulte la opción de autoliquidación disponible en el portal de Internet de la SAT, www.sat.gob.gt o puede presentarse a cualquier oficina o agencia tributaria de la SAT, en donde le efectuarán el cálculo de la multa correspondiente.

Casilla número 63, se debe anotar el valor consignado en la casilla número 62.

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico de la renta presunta de los profesionales

5.1. Definición:

Los elementos que determinan el concepto de la renta presunta se encuentran en el Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dice:

“Renta presunta de los profesionales. Cuando un profesional universitario obligado a presentar declaración jurada anual no la presente; y requerido por la administración tributaria, no cumpla con presentarla dentro del plazo de diez (10) días hábiles después de ser requerido, se aplicarán las normas del Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. En los casos que el profesional no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales, que se aplicará a cada uno de los meses no prescritos, por los cuales no haya presentado declaraciones”.

De conformidad con lo que establece el Artículo 32 citado, los profesionales a quienes aplica la determinación de la obligación tributaria, sobre la base presunta de veinte mil (Q 20,000.00) quetzales mensuales, son aquellos que se encuentran en el régimen que establece el Artículo 44 “A” de la ley. En este caso, se aplicará el tipo impositivo del cinco por ciento (5%) a la renta imponible presunta.”

Con el Artículo 18 del Decreto número 18-04 del Congreso de la República se adiciona el Artículo 44”A” el cual queda así:

“Artículo 44 “A”. Tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles. Las personas individuales que presten servicios profesionales, servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento y los que obtengan

ingresos por concepto de dietas así como las personas jurídicas no mercantiles domiciliadas en el país que presten servicios técnicos o de naturaleza no mercantil o servicios de arrendamiento, deberán pagar el impuesto aplicando a la renta imponible a que se refiere el Artículo 37 “B” de esta ley, el tipo impositivo del cinco por ciento (5%). Dicho impuesto se pagará mediante retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos.

1. Indicarán en la factura que están sujetos a retención del cinco por ciento (5%)
2. Los obligados a llevar contabilidad completa, retendrán el cinco por ciento en concepto de impuesto sobre la renta. Debiendo emitir la constancia de retención respectiva.
3. Cuando se le preste servicios a personas que no lleven contabilidad completa o no se les hubiere retenido el impuesto, deberán aplicar la tarifa del cinco por ciento (5%) sobre los ingresos que no fueron objeto de retención y pagar el impuesto en forma mensual.

La decisión que toma la Superintendencia de Administración Tributaria de aplicar a un contribuyente (en este caso el profesional que ejerce la profesión en forma liberal) el pago que origina la renta presunta, cumple con lo que la doctrina establece como bases para considerar una decisión como legal. La primera base es la competencia. Así vemos que la S.A.T tiene competencia; es decir que tiene el poder para tomar la decisión. Esta competencia le permite tomar decisiones previstas en la constitución, las leyes y los reglamentos.

Otra de las bases para tomar decisiones legales es la declaración de voluntad que debemos entender como la conducta voluntaria de la institución que toma la decisión en forma consiente y sin presiones.

Otra base es el objeto o contenido que es el resultado práctico que consigue la organización y los funcionarios al declarar su voluntad. Y por último tenemos la forma que es la exteriorización material de la decisión. En las instituciones públicas, las decisiones se exteriorizan por medio de leyes, reglamentos, acuerdos, resoluciones, contratos, circulares y ordenes.

Aparte de lo anterior la forma puede ser escrita y oral, usualmente la forma es escrita.

“Las decisiones de las instituciones públicas gozan de privilegios y prerrogativas, tales como ejecutoriedad y ejecutividad, presunción de legalidad, estabilidad e impugnabilidad”. (43)

5.2. Ejecutoriedad y ejecutividad.

Gracias a este privilegio las decisiones de las instituciones públicas son esencialmente ejecutorias y ejecutivas. “La ejecutoriedad es la facultad de ejecutar” y “la ejecutividad es la realización de dicha facultad”. (44)

La ejecutividad es una prerrogativa de las instituciones públicas. “Esta ejecución se llevará a cabo en el marco de la legalidad y la juridicidad, como único medio de confirmar la sumisión de las instituciones públicas al derecho y con la finalidad de evitar abusos y atropellos contra los particulares. Frente a esta prerrogativa los particulares deben contar con ciertas garantías a su favor”. Estas garantías se basan en dos supuestos: La existencia de un orden jurídico en el que se basa toda institución pública, y el establecimiento de formas concretas de fiscalizar, controlar e impugnar las decisiones administrativas”. (45)

(43) Castillo, Op. Cit; págs. 359, 360, 361 y 362.

(44) Ibid, pág. 363.

(45) Ibid, pág. 364 y 365.

5.3. Presunción de legalidad:

“Presunción de legalidad” “Presunción de validez” “Presunción de justicia” y “Presunción de legitimidad”, es lo mismo.

La presunción de legalidad se define afirmando que todas las decisiones administrativas se presumen legales, hasta que no se demuestre lo contrario. Si las decisiones administrativas reúnen todas las bases legales, se consideran legales en relación con la ley y válidas en relación con las consecuencias que puedan producir.

Gracias a la presunción de legalidad se supone que las decisiones administrativas se emiten conforme al derecho y por esta suposición, se presuponen legales hasta que no se demuestre lo contrario. Se supone también, que las decisiones las toman instituciones públicas cuyas actividades se apegan a las normas jurídicas, y por tal razón, se presumen legales. Se supone que estas organizaciones persiguen el bien común o interés público, dentro del orden jurídico establecido.

La presunción de legitimidad, “consiste en la suposición de que el acto fuera emitido conforme a derecho, es decir, que su emisión responde a todas las prescripciones legales. Esa presunción de legitimidad sólo puede hacer referencia al acto administrativo perfecto, o sea que tenga validez y eficacia. Si es un acto válido pero ineficaz sólo será ejecutorio”. (46)

El hecho que las decisiones administrativas se consideren legales o legítimas hasta que no se demuestre lo contrario, es una prerrogativa que otorga ventajas a las instituciones administrativas, y constituye un resabio del excesivo legalismo del pasado, que actualmente se reduce a un esquema simplificado: las decisiones administrativas se consideran válidas o legítimas, si las toma quien esté facultado por leyes y reglamentos. Si este presupuesto se da, hay que aceptar la responsabilidad de tomar una decisión válida y ante todo, hay que respetar lo que se decide válidamente.

(46) Ibid, pág. 667 y 668.

5.4. Estabilidad.

¿Cuánto tiempo puede durar una decisión administrativa? La decisión administrativa tendrá cierto tiempo de duración, dada su importancia económica, social y legal. El tiempo de duración de cada resolución administrativa, depende de cada resolución. La estabilidad es otra prerrogativa. Luego de tomada la decisión, se considera irrevocable, y transcurrido cierto tiempo sin que la resolución sea impugnada, queda firme y adquiere categoría de cosa decidida. Objetivamente, las decisiones administrativas gozarán de cierta estabilidad, de cierto tiempo de duración, salvo que proceda revocación e invalidación.

La duración depende de la decisión. Si la decisión consiste, en otorgar algún derecho, al iniciarse el goce del derecho de parte del beneficiado, la decisión se mantendrá por tiempo indefinido hasta que se deje sin efecto, -revocación- o sea sustituida por otra decisión relacionada con el derecho. Si la decisión consiste en demoler la pared peligrosa, tan pronto como sea demolida, la decisión deja de tener tiempo de duración.

Debido al formalismo dominante en las instituciones públicas, sometidas a la jerarquía de la burocracia, las decisiones administrativas todavía son objeto de cierta terminología que conviene conocer: a) La decisión causa estado si es definitiva, dado que se emite al final del procedimiento administrativo, el cual, en tal caso se considera agotado, -terminado-; b) La decisión es firme si no es impugnada y quien pudo impugnarla deja transcurrir el término legal de impugnación; y, c) La decisión es definitiva si la toma quien ocupa en la institución el más alto grado jerárquico, o un grado superior. Si la decisión la toma un subordinado y si por tal razón cabe recurso de apelación, la decisión del subordinado no debe considerarse definitiva en cuanto está sujeta a discusión.

Cierta decisión puede tener duración indefinida, si la ley y aun el reglamento, prohíben dejarla sin efecto, después de tomada.

La estabilidad de la decisión puede ser afectada por la denominada acción de lesividad, en cuanto esta acción prescribe trascurrido 3 años desde que se dictó la resolución lesiva, Artículo 20, último párrafo de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Luego de trascurrido 3 años, la decisión administrativa goza de estabilidad absoluta.

5.5. Impugnabilidad.

“Toda decisión administrativa, considerada definitiva, queda sujeta a impugnación de parte de la persona que se considere afectada, lesionada o perjudicada en sus derechos o intereses. Dependiendo de la decisión, el medio que puede utilizarse para impugnar será diferente. Si la decisión es una resolución administrativa, el medio de impugnación es el recurso administrativo. Si la decisión consiste en una ley o en un reglamento, el medio de impugnación, dependiendo del caso concreto, será el recurso de amparo o el recurso de inconstitucionalidad”. (47).

“Cuando se ha cumplido con todas las etapas del procedimiento administrativo y los requisitos de fondo y de forma que señala la ley, se produce el acto administrativo que se presume legítimo y empieza a producir efectos jurídicos luego de su notificación, salvo que sea impugnado por el afectado por medio de los recursos administrativos o en la vía judicial por medio del contencioso administrativo, el amparo y la inconstitucionalidad”. (48)

“Quien pretenda la ilegitimidad o nulidad de un acto administrativo debe alegar y probar lo que corresponda, y la acción sólo puede darse a los interesados o administrados a quienes la ley permita ejercer tal poder. Es claro que la ilegitimidad no puede declararse de oficio ni la legitimidad presumida debe ser declarada por los jueces”. (49)

(47) Ibid, pág. 368.

(48) Ibid, pág. 368.

(49) Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo I**, pág. 38.

Recapitulando y concretando el tema central del presente trabajo, estamos en el momento de expresar con más claridad que la renta presunta, se da cuando el fisco no cuenta con los documentos contables u otros instrumentos de fiscalización que permitan establecer con exactitud la renta neta obtenida por una persona. El fisco presupone la existencia de dicha renta mediante una norma legal, la cual la encontramos en el Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala para lo cual resuelve una determinación de oficio.

También establecemos que los autores que hemos citado coinciden en que para que sé de la presunción debe haberse cumplido con todas las etapas del procedimiento administrativo, y requisitos de fondo y forma.

Esto hará que la determinación de oficio de la renta presunta sea considerada legítima y que además empiece a producir efectos jurídicos luego de su notificación.

Con esto y sin la menor duda hacemos referencia al acto administrativo perfecto es decir aquel que tiene validez y eficacia. Se da, entonces, la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho.

5.6. Determinación de oficio:

El Artículo 6 del Decreto 18-04 reforma el Artículo 32 del Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta regula la renta presunta de los profesionales

El Congreso de la República de Guatemala, del que emana la potestad constitucional tributaria reformo la legislación tributaria a efecto de modernizarla y decretó y aprobó elevar la carga tributaria, vulnerando los derechos del gremio profesional, presumiendo un ingreso de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales en el ejercicio liberal de la profesión lo cual no se ajusta a la realidad.

Conforme se establece en el Artículo 107, del Código Tributario, reformado por el Artículo 29 del Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, la omisión de presentar declaración origina la determinación de oficio de los ingresos del contribuyente profesional. Dice este artículo:

“En los casos que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar”.

Se reforma el segundo párrafo del mismo artículo citado, según Decreto número 03-04, el cual queda así

“Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si trascurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presenta las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los Artículos 145 y 146 de este Código”.

5.7. Determinación de oficio sobre base cierta:

El Artículo 108 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, (Código Tributario) establece: “Vencido el plazo a que se refiere el artículo anterior, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este código”.

5.8. Determinación de oficio sobre base presunta:

El Artículo 109 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece: “En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta.

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

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

La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta.

Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este Código”.

5.9. Efectos de la determinación sobre base presunta:

Conforme está establecido en el Artículo 110 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, “en caso de determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo, derivada de una posterior determinación sobre base cierta, siempre que esta se haga por una sola vez y dentro del año siguiente, contado a partir de la fecha en que se efectuó la determinación sobre base presunta”.

El Artículo 32, del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. (Ley del Impuesto Sobre la Renta) regula también la renta presunta de los profesionales y dice: “Cuando un profesional universitario obligado a presentar declaración del impuesto no la presente, y requerido por la administración tributaria, no cumpla con presentarla dentro del plazo de diez (10) días hábiles después de ser requerido, se aplicarán las normas del Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. En los casos que el profesional no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales, que se aplicará a cada uno de los meses no prescritos, por los cuales no haya presentado declaraciones.

La renta imponible mencionada, se disminuirá en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de egresado o más de sesenta y cinco años de edad.

La determinación de oficio que se aplique conforme a lo dispuesto en este artículo, no libera al profesional de la obligación de declarar la totalidad de sus rentas gravadas. De no hacerlo, quedará sujeto a las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración tributaria para determinar la renta imponible sobre base cierta”.

5.10. Origen de la renta presunta:

La renta presunta surge por la reforma al Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92) y su reglamento que es el Acuerdo Gubernativo número 206-2004.

El Decreto 18-04 se aprueba el veintiuno de junio del año dos mil cuatro. Decreto que fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la

República, y aprobado en un solo debate; entra en vigencia el día uno de julio de dos mil cuatro, y es sancionado el veintinueve de junio del año dos mil cuatro. En la misma fecha fue publicado en el diario de Centro América número 53, tomo CCLXXIV.

Como podemos observar el Artículo 6 del Decreto 18-04 del Congreso de República de Guatemala, reforma el Artículo 32 y en el se establece la renta presunta de los profesionales. La administración tributaria presume de derecho que el profesional obtiene en el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de veinte mil quetzales (Q 20.000.00) mensuales. Esto se da en el caso que no haya presentado sus declaraciones de renta.

Establecemos entonces que la renta presunta de los profesionales se da cuando el obligado a presentar declaración del impuesto sobre la renta no la presenta, y la administración tributaria le requiere la presentación, otorgándole un plazo, pero este no cumple con la presentación dentro del plazo que le han fijado que es de diez (10) días hábiles. Le aplicarán las normas establecidas en el Código Tributario para la determinación de oficio de la renta sobre base presunta. Cuando el profesional no logre demostrar que ha cumplido con sus obligaciones tributarias - en este caso con el pago del impuesto sobre la renta - la administración tributaria presume de derecho que obtiene ingresos en el ejercicio liberal de su profesión, por la suma de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales, que constituye la renta imponible que se impondrá a los meses no prescritos, en que no haya presentado declaración.

Los veinte mil quetzales (Q 20.000.00) mensuales, se disminuirán en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate demuestre que tiene menos de tres (3) años de egresado de una de las universidades establecidas en el país o más de sesenta y cinco años de edad. Al aprobar el nuevo contenido de este artículo por lo menos fue tomado en cuenta que la casi totalidad de los profesionales recién graduados no llega a ganar la cantidad mencionada. Y también fue adecuado que el profesional de la tercera edad reciba un trato preferencial pues conforme la edad de la persona su capacidad de producción disminuye.

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

No estamos de acuerdo con el monto de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales que se impuso al profesional en concepto de renta presunta, porque consideramos que la reforma al Artículo 32 del Decreto 26-92 (Ley del Impuesto Sobre la Renta) según el Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, es una copia de decretos anteriores, únicamente se aumentó su valor, presumiendo ingresos mensuales exagerados que no se apegan a la realidad social, en virtud que no todos los profesionales obtienen ingresos tan altos.

5.11. Características del impuesto sobre la renta que las personas tenemos que pagar.

Según Marta Villar Ecurra, colaboradora de derecho fiscal, profesora de derecho fiscal, financiero de la Universidad de San Pablo. C E U. Madrid, España, el impuesto sobre la renta de las personas físicas tiene como características las siguientes: (50)

- a) Personal,
- b) Directo,
- c) Subjetivo y
- d) Progresivo

Personal:

Los impuestos personales o subjetivos son aquellos que gravan el conjunto de las rentas de cada contribuyente.

(50) Tomas, Moro. Diccionario Jurídico Espasa, pág. 32.

Directo:

Los impuestos directos son los que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo.

Subjetivo:

El sujeto pasivo debe cumplir con su obligación ante el fisco.

Progresivo:

Se grava a cada persona mediante la tarifa correspondiente, gravando con mayor intensidad la mayor capacidad económica, sin que en ningún caso el tributo pueda tener alcance confiscatorio.

Síntesis del estudio comparativo de la evolución de las leyes tributarias en cuanto a la renta presunta (Decretos 59-87, 26-92 ambos del Congreso de la República y las reformas que ha sufrido este último)

a) La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha sufrido cantidad de reformas. Analizaremos las más recientes iniciando con el Decreto número 59-87 que es la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1987. En esa época fue muy necesaria la implementación de dicho decreto y que surgiera como una nueva ley sobre la materia de los impuestos. El Decreto 59-87 vino a sustituir el Decreto Ley número 229, al que también se le introdujeron numerosas modificaciones que dificultaron el cumplimiento y administración del impuesto.

A la administración tributaria le interesaba cumplir con los objetivos de desarrollo económico y social, así como procurar reducir la evasión fiscal en el mayor grado posible. Por tal razón resultaba conveniente readecuar la base de imposición y las tasas impositivas del impuesto sobre la renta, de acuerdo con los principios de equidad,

justicia tributaria y de capacidad de pago, establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. Y por lo tanto se derogó en el Artículo 124 del citado Decreto Ley 229 y todas sus adiciones, reformas y modificaciones. Así mismo se derogaron todas las leyes y disposiciones que se opusieran a lo dispuesto en dicha ley.

El Decreto Ley 59-87 entró en vigencia el uno de octubre de mil novecientos ochenta y siete. Y en el capítulo X del mismo, se regulan las rentas presuntas, y el Artículo 33 específicamente trata de las profesiones liberales, y dice: todo profesional que ejerza libremente su profesión, ciencia o técnica, aún cuando perciba también remuneraciones fijas por prestación de servicios personales ejecutados en relación de dependencia u obtenga otras rentas provenientes de la explotación de actividades lucrativas, está obligado a:

- a) Inscribirse como contribuyente
- b) Emitir recibos o facturas
- c) Presentar declaración jurada anual
- d) Dar aviso por cese de actividades 10 días después de la fecha de cese

Y hace mención a que si el profesional no presenta su declaración jurada anual no obstante haberle requerido, dentro de los diez días de notificado, se presume que el contribuyente obtiene en el ejercicio liberal de su profesión, ciencia o técnica, una renta anual, equivalente a los montos siguientes, según corresponda:

- I) Médico u odontólogo, especialistas Q 36,000.00
- II) Cirujano general, Químico, Químicos biólogos, Radiólogos y Especialistas en análisis médicos, con consultorio o laboratorio propio. Q 30,000.00.
- III) Médicos u odontólogo general, Arquitectos e Ingenieros en general, Abogados y Notarios, Profesionales de las Ciencias Económicas y demás profesionales. Q 24.000.00”.

Como podemos observar en el numeral romano III, la consideración que en esta época se le dio al profesional liberal, era adecuada a los ingresos reales promedio de

los profesionales mencionados. Tal renta era disminuida en un 50% cuando el profesional, científico o técnico tenía menos de 5 años de egresado y colegiado.

Con la necesidad de mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos; y para lograr tales propósitos, fue necesario introducir un mayor grado de equidad al impuesto sobre la renta, ampliando la base de dicho tributo con la finalidad de evitar su evasión, y cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago, Con este enfoque se determinó derogar el Decreto 59-87 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

Después del Decreto 59-87 del Congreso de la República fue emitido el Decreto 26-92 también del Congreso de la República, y este último originó una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual también ha sufrido diversas reformas que han hecho compleja su aplicación. Este decreto regula las rentas presuntas de los profesionales en su Artículo 32. Dicho artículo originalmente establecía el plazo de treinta días contado después de notificado el contribuyente para presentar la correspondiente declaración jurada anual del impuesto sobre la renta. De no hacerlo se le determinaba de oficio la renta presunta la cual se establecía en Q 48,000.00 anuales, aplicables a cada uno de los períodos de imposición no prescrito, por los cuales no se había presentado declaración jurada. También consideraba este artículo la disminución de la renta imponible mencionada en un cincuenta por ciento, cuando el profesional, científico o técnico tenía menos de cinco años de egresado y de ser colegiado, respecto de la carrera profesional respectiva.

Nuevamente otro Decreto, el 36-97 del Congreso de la República, reforma el Artículo 32 y reduce el plazo para la presentación de la referida declaración jurada a veinte días y aumenta la renta presunta a Q72,000.00 anuales. También establece que la renta imponible se disminuirá en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de egresado. La renta presunta

establecida en la suma mencionada la consideramos acorde a los ingresos del profesional que ejerce la profesión en forma liberal durante los años noventa en que se dio la reforma de la ley.

La última reforma al contenido del Artículo 32 que hemos venido analizando se dio mediante el Decreto 18-04. Como en los anteriores decretos se reforma el plazo y el monto de la renta presunta, así:

La administración tributaria requiere del contribuyente la declaración jurada del impuesto sobre la renta, le fija 10 días hábiles después de ser requerido para presentarla, si no cumple con presentar las declaraciones de impuesto sobre la renta requeridas, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible de veinte mil (Q 20,000.00) quetzales mensuales, que se aplicarán a cada uno de los meses no prescritos, por los cuales no haya presentado declaración.

Esta reforma también ha considerado, en el segundo párrafo del Artículo 32, que la renta imponible será disminuida en un cincuenta por ciento (50%) cuando el profesional de que se trate, tenga menos de tres (3) años de egresado o más de sesenta y cinco años de edad.

Si nos limitamos al análisis de la renta presunta para el caso de los abogados y notarios cuando ejercen su profesión de manera liberal, encontramos que el Artículo 32 de la ley en estudio y sus reformas han sido congruentes con el principio de legalidad ya que el impuesto se ha pagado conforme al ingreso real que el abogado y notario tiene en concepto de honorarios que cobra. Sin embargo, la última reforma, es decir la establecida por el Decreto 18-04 del Congreso de la República, en la cual se determina la renta presunta en veinte mil (Q 20,000.00) quetzales mensuales, no está acorde al monto de los ingresos que obtienen los abogados y notarios en el ejercicio de la profesión en los años 2004 y siguientes. Muchos profesionales de la abogacía y notariado no generan ni siquiera la mitad de esa renta presunta, según datos obtenidos en las entrevistas realizadas para llevar a cabo este trabajo de tesis.

Como podemos observar los decretos anteriores al 18-04 citados han protegido los intereses de los profesionales estableciendo rentas presuntas equivalentes al ingreso real en el ejercicio de la profesión liberal. El Decreto 18-04 es creado con el fin de ampliar y reordenar la base tributaria imponible, que le permita al Estado alcanzar el bien común, lo cual desde todo punto de vista es lógico y correcto. Pero en el caso que nos ocupa podemos decir que no se cumplen los postulados constitucionales de justicia y equidad, dentro de un marco razonable de capacidad de pago, y esto porque no todos los profesionales obtienen ingresos tan altos como el establecido en el referido decreto. Se puede observar que el Decreto 18-04 no es más que una reproducción de los anteriores y que surge por la necesidad que el Estado tiene de recaudar impuestos sin establecer a quien perjudica. Dicho decreto carece de técnica jurídica y no se apega a la realidad de los ingresos que el profesional obtiene en el ejercicio de la profesión liberal. El monto exagerado de la renta presunta podemos pensar que obliga al profesional a cumplir con el pago del impuesto sobre la renta ante la administración tributaria.

Con base en todo lo anterior, manifestamos nuestro total desacuerdo con el monto de veinte mil quetzales (Q 20,000.00) mensuales que se impuso al profesional en concepto de renta presunta. Consideramos que la reforma al Artículo 32 del Decreto 26-92. (Ley del Impuesto Sobre la Renta), por medio del Decreto 18-04 del Congreso de la República de Guatemala, es una copia de textos de anteriores decretos que se refieren a la renta presunta del profesional modificada únicamente en el plazo cuando es requerido por la administración tributaria y en su valor, que no se apega a la realidad social, como ya dijimos, lesionando así con esta disposición al gremio profesional.

Por último hacemos énfasis en el procedimiento y trámite que debe seguir el profesional cuando ejerce la profesión de manera liberal, al tributar conforme al régimen general que establece el Artículo 44^ªA de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República). El trámite es como lo detallamos a continuación.

1. Inscribirse en el régimen general mediante el formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-14 adjuntando original y fotocopia de la cédula de vecindad así como constancia de estar colegiado activo.

2. Ya inscrito debe solicitar constancia de inscripción y modificación al registro tributario unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, para establecer la forma de tributar.

3. Pago del cinco por ciento (5%) del impuesto sobre la renta sobre el total de sus ingresos mensuales, el que puede hacer de dos formas:

3.1 Cuando le retienen el cinco por ciento (5 %), debe adjuntar la copia de la constancia de retención que es el formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-1063, a la declaración jurada de pago mensual según se establece en los Artículos 44 y 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, declaración que hará en formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-1044, formulario en el que pagará la diferencia que resulte entre lo retenido y facturado en el mes.

3.2. Pago directo del cinco por ciento (5%), del total facturado en el mes, al sistema bancario, siempre en formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-1044. Este pago se hará dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del mes.

4. Si por alguna razón no facturó durante el mes tiene que presentar su declaración, anotando cantidad cero o indicar sin movimiento.

5. Pago del impuesto al valor agregado, (IVA). Doce por ciento (12%), del total facturado en el trimestre. Este pago se hace trimestralmente, en virtud de que se tributa por el sistema simplificado, el que se hace en recibo de ingresos varios de la

Superintendencia de Administración Tributaria SAT-1003 pago que debe hacerse dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del trimestre.

6. Presentar la declaración jurada anual del impuesto al valor agregado (Régimen simplificado) en formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT-2021, en el que se hará constar el impuesto al valor agregado (IVA), pagado durante el año fiscal. Declaración que se debe de presentar durante el mes de febrero de cada año.

7. Por último la presentación de la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta régimen general, que se hará en formulario de la administración tributaria SAT-1181. En ella se hará constar los ingresos y egresos para determinar el impuesto a pagar si lo hubiere. Para cumplir con esta obligación tiene tres (3) meses después de vencido el periodo fiscal, contados del uno de enero al treinta y uno de marzo, ya que el período fiscal es de enero a diciembre de cada año.

CONCLUSIONES:

1. El derecho tributario fija y justifica los principios generales y jurídicos que, que expone principios y no existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran nuestro sistema fiscal. Lo que pone de manifiesto que es una rama del derecho financiero que imponen y aplican el impuesto.
2. El impuesto es un tributo obligatorio que paga cada miembro de la sociedad por los servicios generales que le presta el Estado. Los impuestos son parte de la historia del desarrollo humano. Todas las sociedades han tributado y lo han hecho de manera diferente la cual ha dependido de su forma de organización.
3. Los impuestos en Guatemala han gravado la producción y los bienes. Las normas tributarias en Guatemala están determinadas en la Constitución Política de la República, el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado
4. El trabajo profesional es aquel que una persona realiza acorde a su capacidad. La formación como profesional se da a través de los estudios universitarios que le permitirán a la persona trabajar de manera dependiente o independiente. El profesional al iniciar su trabajo como tal debe iniciar su relación con la administración tributaria inscribiéndose como profesional para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, es decir que debe tributar al Estado.
5. La renta presunta determinada como está actualmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecida en veinte mil quetzales mensuales (Q 20.000.00) castiga con pagos de monto absurdo y exagerado al contribuyente profesional que lo obligarían a trabajar por un largo período de tiempo casi exclusivamente para pagarlos.

RECOMENDACIONES:

1. Que el Colegio de Abogados y Notarios como una colaboración hacia la Superintendencia de Administración Tributaria, le informe a los nuevos colegiados en el formulario de requisitos para colegiarse, que deberán inscribirse en el Registro Tributario Unificado como contribuyente.
2. Que el profesional por ética, no deje de extender la factura correspondiente siempre que sus servicios sean requeridos y de esta manera contribuir al correcto cumplimiento del pago del tributo al Estado. Esto le evitará ser sujetos a la determinación de la renta presunta de los profesionales establecida en el Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
3. Que el abogado y notario mantenga en orden sus declaraciones del impuesto, de manera que al ser requerido por la administración tributaria, las presente inmediatamente
4. Que el abogado y notario pague el impuesto sobre la renta establecido, evitando con esto que la administración tributaria le requiera de sus pagos. Y le aplique la determinación de oficio como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
5. Recomiendo que el Congreso de la República, reforme el Artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece actualmente la cantidad de veinte mil quetzales Q 20,000.00 mensuales, en concepto de renta presunta, a efecto de que dicha suma sea rebajada, en vista que la misma más pareciera una forma de castigo que un acto responsable por parte del Estado para el cobro de este impuesto.

ANEXOS

Investigación de campo:

Para determinar realmente si el Abogado y Notario contribuye como sujeto pasivo al impuesto sobre la renta realicé los siguientes procedimientos:

1.- Me presenté a las oficinas del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala a solicitar información del número de profesionales colegiados, el que es de: nueve mil cuatrocientos (9,400). A febrero 2005.

2.- En la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), no pude establecer la cantidad de profesionales inscritos, como contribuyentes al impuesto sobre la renta, por no existir registro.

3. Procedí a preguntar a cincuenta y cinco abogados y notarios, específicamente si cumplían con sus obligaciones tributarias, de pagar el impuesto sobre la renta contestando de la manera siguiente:

PREGUNTA: ¿Extiende factura por honorarios cobrados a sus clientes?

1.-El cuarenta por ciento (40%) contestó si el cliente me la pide la extiende.

2.-El treinta por ciento (30%) contestó que no tiene facturas autorizadas, que dan recibos. corrientes con sello y firma.

3.-El veinte por ciento (20%) contestó que son recién graduados.

4.-El diez por ciento (10%) contestó que desconocen el procedimiento y cálculo del impuesto sobre la renta, pues laboran en relación de dependencia y en la fuente de trabajo les hacen la retención.

De manera general el gremio de Abogados y Notarios respondió que la administración tributaria, no cuenta con facultad para revisar los protocolos a su

cargo, y por consiguiente tampoco puede haber presunción de honorarios cobrados por instrumentos faccionados y autorizados.

CASO PRÁCTICO. Licenciada. Idalia Michelle Espinal Oviedo. Nit. 82606-0

En el ejercicio de la profesión liberal. (todo profesional) Inscrito bajo el régimen general, artículo 44, 44 "A" del la ley impuesto sobre la renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. Debe facturar por honorarios cuando presta sus servicios técnicos, profesionales.

Ingresos del período fiscal de: enero a diciembre 2005.

1

1	2	3	4	5	6
FORMULARIO			SAT – 1003	SAT – 1181	SAT- 1044
		INGRESOS	IVA	Decla. Anual	I.S.R.
Factura	Mes	con Iva	12%	Sin Iva	5%
1	Enero	Q 2,500.00	Q 300.00	Q 2,200.00	Q 110.00
2	Febrero	Q 3,000.00	Q 360.00	Q 2,640.00	Q 132.00
3	Marzo	Q 1,500.00	Q 180.00	Q 1,320.00	Q 66.00
4	Abril	Q 2,300.00	Q 276.00	Q 2,024.00	Q 101.20
5	Mayo	Q 1,000.00	Q 120.00	Q 880.00	Q 44.00
6	Junio	Q 2,100.00	Q 252.00	Q 1,848.00	Q 92.40
7	Julio	Q 4,000.00	Q 480.00	Q 3,520.00	Q 176.00
8	Agosto	Q 3,600.00	Q 432.00	Q 3,168.00	Q 158.40
9	Septiembre	Q 2,100.00	Q 252.00	Q 1,848.00	Q 92.40
10	Octubre	Q 1,800.00	Q 216.00	Q 1,584.00	Q 79.20
11	Noviembre	Q 2,700.00	Q 324.00	Q 2,376.00	Q 118.80
12	Diciembre	Q 3,700.00	Q 444.00	Q 3,256.00	Q 162.80
	TOTAL	Q 30,300.00	Q 3,636.00	Q 26,664.00	Q 1,333.20

NOTA: El I.S.R. Se paga mensualmente en forma SAT – 1044. 5%
 El IVA. Se paga trimestralmente, en forma SAT – 1003, se tributa por el sistema simplificado. 12% Nuevo formulario SAT – 2042-2007

CASO PRÁCTICO. Licenciada. Idalia Michelle Espinal Oviedo. Nit. 82606-0

Ingresos del período fiscal de: enero a diciembre 2005.

2

La declaración jurada anual y recibo de pago mensual Artículos 44 y 44 "A" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se presenta mensualmente, diez días después de haber vencido el mes, en formulario SAT-1044, o sea el 14 de cada mes, último día.

Si observa con atención la impresión de este formulario corresponde al mes de enero según hoja de ingresos número 1, el mismo procedimiento debe efectuar hasta llegar al mes de diciembre de cada año. En total debe de tener doce (12), formularios para elaborar su declaración jurada anual de impuesto sobre la renta, será fácil, cumplir con sus obligaciones tributarias siguiendo estas instrucciones. La declaración la llena fácilmente y con los totales de la columna 5 y 6 que es el ingreso de la factura No. 1.

CASO PRÁCTICO. Licenciada. Idalia Michelle Espinal Oviedo. Nit. 82606-0

Ingresos del período fiscal de: enero a diciembre 2005.

3

Con este. Recibo de ingresos varios, se hace el pago de impuesto al valor agregado. IVA. Este pago se hace cada tres meses, régimen simplificado. Diez días después de haber vencido el trimestre, en formulario SAT- 1003, o sea el 14 de cada mes, es el último día.

Según nuestro caso este pago se efectúa cada tres meses, como en el ejemplo: corresponde a los meses de enero, febrero y marzo del año 2005. según hoja de ingresos número 1, El mismo procedimiento deber efectuar hasta llegar al mes de diciembre de cada año. (con esto completara sus cuatro (4) trimestres que le corresponde al período fiscal 2005. será fácil, cumplir con sus obligaciones tributarias siguiendo estas instrucciones. Este recibo se llena con los totales de la 3ra. Columna. Sumando el ingreso de enero, febrero y marzo, luego lo multiplica por doce por ciento (12%) lo cual le dará como resultado el impuesto a pagar.

CASO PRÁCTICO. Licenciada. Idalia Michelle Espinal Oviedo Nit. 82606-0

Ingresos del período fiscal de: enero a diciembre 2005. ■

4

La declaración jurada anual, del impuesto al valor agregado, (Régimen simplificado) se presenta durante el mes de febrero de cada año dos meses después de haber vencido el período fiscal, en formulario SAT-2021,

Si observa con atención la hoja número 1, le será fácil, cumplir con sus obligaciones tributarias, esta declaración se llena con los totales de la columna 3 y 4, en este caso no hay compra de bienes ni servicios durante el año 2005. Solo ingresos.

CASO PRÁCTICO. Licenciada. Idalia Michelle Espinal Oviedo. Nit. 82606-0

Ingresos del período fiscal de: enero a diciembre 2005.

5

La declaración jurada anual y recibo de pago, de impuesto sobre la renta, se presenta tres (3), meses después de haber vencido el periodo fiscal, en formulario SAT-1181, o sea el 31 de marzo de cada año es el último día.

Si observa con atención la hoja número 1, le será fácil, cumplir con sus obligaciones tributarias, esta declaración se llena con los totales de las columnas 5 y 6

BIBLIOGRAFÍA

AMORÓS RICA, Narciso. **Derecho tributario**. Volumen I, Serie X, 2da. ed. Ed. Derecho financiero. Madrid, 1963.

BOSCH CASTRO, Homero, **Principios generales de derecho**, 1ra. ed. Cooperativa servicios varios. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos. Guatemala, 1994.

CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo, **Derecho administrativo I**. 1ra. ed. Ed. Zimeri Guatemala Junio 1995.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario, **Derecho administrativo**. Instituto de administración pública, 10^a. ed, actualizada. Ed. Centro de impresiones graficas, 1998.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Tomo III Ed. Heliasta S.R.L. Argentina 1975

FLORES ZABALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas**. (s.l.i.) Ed. Porrúa, México, 1968.

JARAMILLO, Esteban. **Tratado de hacienda pública**. (s.l.i.) Ed. Librería voluntad. Bogota, Colombia, 1953

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. (s.l.i.) Ed. jurídica de Chile, colección de estudios jurídicos y sociales. Chile, 1952.

MARTÍNEZ ESTERUELAS. Cruz Y DIEZ MORENO, Fernando. (s.l.i.) (s.e.) **Diccionario jurídico espasa**, fundación Tomas Moro. (s.f.).

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. Ed. Heliasta S.R.L. 1981.

PELAYO Y GROSS, **Pequeño Larousse**. (s.l.i.) Ed. Larousse. Talleres printer. Barcelona 30 de junio 1988.

PORRAS RODRÍGUEZ, Lidia Stella. Hacienda pública. (s.l.i.) 4ª. ed. Guatemala, Ed. Colección Stella, 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, **Derecho fiscal**. Ed. Colección textos jurídicos universitarios, México, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. 1ra. ed; (s.l.i.) (s.e.) Madrid, 1968.

VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de derecho tributario. 3ra ed. Buenos Aires, impreso en Ed. nomos. s.a. Santa Fe de Bogota, Madrid. propiedad de. Ed. Temis. S.A. 1966..

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Acuerdo Legislativo No. 18-93. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario y sus Reformas. Decreto 6-91. del Congreso de la República de Guatemala. Vigente al 6 de junio 1991.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, y su Reglamento. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala,

Ley de Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial, el viernes 8 de mayo de 1992. Número 82. Tomo CCXLIII.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto 61-94 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial, el 23 de diciembre de 1994. Número 45.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial, el viernes 30 de junio del año 2000. Número 42. Tomo CCLXIV.

Ley del Impuesto Sobre la renta y sus reformas. Decreto 80-2000 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial, el 7 de diciembre del año 2000. Número 52.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto 18-04 del Congresos de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial, el 29 de junio del año 2004. Tomo CCLXXIV. Número 53.

Ministerio de Finanzas Públicas. Orientador fiscal No. 9 Publicado 1996.