

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

**“CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA
DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**



TESIS

**Presentada al Consejo de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad Rafael Landívar**

POR

JULIO BAUTISTA GALICIA

Al conferírsele el grado académico de:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los Títulos Profesionales de:

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Noviembre del 2000

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR

RECTOR	Lic. Gonzalo de Villa y Vasquez, S.J.
VICERRECTORA ACADEMICA	Licda. Guillermina Herrera Peña
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO	Dr. Hugo Eduardo Beteta Mendez-Ruiz
SECRETARIO	Lic. Renzo Lautaro Rosal
DIRECTOR FINANCIERO	Ing. Carlos Vela Schippers
DIRECTOR DE PROYECTOS	Lic. Luis Felipe Cabrera Franco
DIRECTOR ADMINISTRATIVO	Arq. Victor Leonel Paniagua Tome

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

DECANO	Lic. Mario Roberto Fuentes Destarac
VICE-DECANO	Lic. Rodrigo Rosemberg Marzano
SECRETARIA	Lic. Rita Moguel Luna
JEFE ADMINISTRATIVO	Lic. Werner Ivan Lopez Gomez
JEFE DE AREA PRIVADA	Lic. Ricardo Sagastume Vidaurre
JEFE DE AREA PUBLICA	Lic. Jorge Gonzalo Cabrera Hurtarte
JEFE DE AREA PROCESAL	Lic. Jorge Estuardo Ceballos Morales
JEFE DE AREA HUMANA	Lic. Luis Eduardo Rosales Zimmerman
REPRESENTANTES DE CATEDRATICOS	Licda. Aida Franco Cordon Licda. Ana Elly Lopez de Bonilla
REPRESENTANTES ESTUDIANTILES	Bach. Jose Domingo Paredes Morales Bach. Julisa Saramaria Estrada Artola
COORDINADORA DE MAESTRIA EN DERECHOS HUMANOS	Licda. Carmen Maria Gutierrez de Colmenares
COORDINADOR DE LA MAESTRIA EN DERECHO-ECONOMICO MERCANTIL	Lic. Rudi Achtmann Pelaez
COORDINADORA DE LA CARRERA TECNICO OFICIAL INTERPRETE	Licda. Catalina Katz Ungar
DIRECTOR DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS	Dr. Luis Felipe Polo Galvez
DIRECTORA DEL BUFETE POPULAR	Licda. Claudia Patricia Abril Hernandez

**TRIBUNALES QUE PRACTICARON LA EVALUACION COMPRENSIVA
(EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL)**

Área de Abogacía:

Lic. José Emilio Sánchez Conde
Dr. Luis Felipe Polo
Lic. Jorge Pellecer Way

Área de Notariado

Lic. Edgar Asturias Utrera
Lic. Gerardo Gálvez Braham
Lic. Enrique Mohler Sánchez

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS:

Lic. Jorge Gonzalo Cabrera Hurtarte
Lic. Iván Romero Morales
Lic. Juan García Velásquez

Licenciado Héctor Luna Troccoli

Abogado y Notario

Guatemala, 4 de Julio de 2000.

Honorable Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad "Rafael Landívar"

Ciudad

Señores Miembros del Honorable Consejo:

De la manera mas atenta tengo el gusto de dirigirme a ustedes con el objeto de manifestar mi aprobación al trabajo de Tesis del Alumno Julio Bautista Galicia, titulada "CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO "RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA" EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", para lo cual fui nombrado como Asesor, en el punto Séptimo del Acta 08-99 de la sesión celebrada por ese Honorable Consejo, el 25 de Noviembre del año recién pasado.

El tema escogido por el Alumno Bautista Galicia es novedoso y muy pocas veces analizado dentro del campo del Derecho Tributario Guatemalteco, pese a su tendencia a ser de los más polémicos, al referirnos al Impuesto sobre la Renta, cuyas características lo convierten en uno de los pocos impuestos directo y ordinario, que ha permanecido a través de los años, porque a criterio de algunos tratadistas, es un impuesto en el que, en mayor medida, se refleja el principio de justicia tributaria.

Bautista Galicia mostró una inquietud poco común por desarrollar un tema, que en principio, consideré con franqueza que apenas bastaría para llenar unas cuantas líneas que realmente tuviesen contenido y fueran de utilidad práctica. Sin embargo, el empeño puesto por el señor Bautista fué digno de encomio y nos entrega una tesis que no solo analiza doctrina, sino que se adentra en la legislación guatemalteca y en el derecho y la legislación comparada, para presentar un panorama bastante completo del escabroso tema tributario sobre el calificativo de "renta guatemalteca", que permite a la ley gravar con el ISR, determinados actos, sin que por ello, la discusión cese, sino, posiblemente, se acreciente.

Casi al concluir la revisión del trabajo, el Congreso de la República, aprobò varias reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que juzguè oportuno fueran incluidas en el trabajo, ya que, sin tener una relación directa con el problema planteado, si son coadyuvantes de la temática abordada.

Esta tesis viene a ser casi el punto de partida de un tema poco analizado por tratadistas y catedráticos de Derecho Tributario, lo que refleja, sin lugar a dudas, su importancia y trascendencia, por lo que reitero mi aprobación, para que el estudiante pueda continuar con los trámites siguientes.

Al reiterar las muestras de mi consideración y aprecio al Honorable Consejo, me suscribo su atento y deferente servidor:


Licenciado Hector Luna Troccoli



Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

NOTIFICACION

Reg. No. D-582-00

A: Lic. Jorge Gonzalo Cabrera Hurtarte
Lic. Iván Romero Morales
Lic. Julio García Velásquez

DE: Licda. Rita Moguel Luna
Secretaria

FECHA: 5 de septiembre del 2000

Por medio de la presente me permito transcribirle el punto **VIGESIMO SEGUNDO** del acta 04-00 de la sesión celebrada por el Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, el veintiséis de julio del 2000, el cual copiado literalmente dice:

VIGESIMO SEGUNDO: Se conoció el dictamen del licenciado **HÉCTOR LUNA TROCCOLI**, en su calidad de **ASESOR** de la tesis titulada "**CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**", elaborada por el alumno **JULIO BAUTISTA GALICIA**, el Consejo en virtud de lo anterior y habiéndose cumplido los requisitos que para el efecto refiere el Capítulo III del Reglamento General de Graduación resuelve: I). Señalar la fecha doce de septiembre del 2000 a las diecisiete horas (17:00), para que el alumno realice la Defensa Privada de la Tesis mencionada. II). Se nombra como terna examinadora a los profesionales licenciados **JORGE GONZALO CABRERA HURTARTE**, **IVÁN ROMERO MORALES** y **JUAN GARCÍA VELÁSQUEZ**. III). Se invita al licenciado **HÉCTOR LUNA TROCCOLI**, asesor de la tesis referida para que asista a la defensa privada de tesis, para lo cual la Secretaría de la Facultad girará la invitación correspondiente.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de usted,

Atentamente,

c.c. Julio Bautista Galicia
Archivo

Guatemala 9 de Noviembre de 2000.

Señores Consejo de Facultad
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar.
Ciudad.

Estimados señores:

Los abajo firmantes, miembros del tribunal que practicó el examen privado de tesis del alumno **JULIO BAUTISTA GALICIA**, titulada **CONSIDERACION LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, hacemos de su conocimiento que las enmiendas que dicho Tribunal sugirió han sido cumplidas, por lo que se aprueba le mencionada tesis por unanimidad.

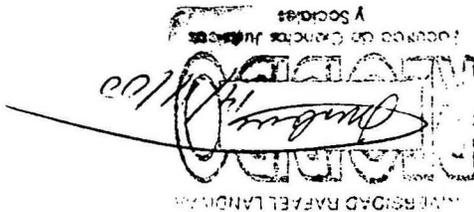
Sin otro particular nos suscribimos,

Atentamente,


Lic. Jorge Cabrera Hurtarte


Lic. Ivan Romero Morales


Lic. Juan García Velásquez





Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

INFORME

Reg. No. D-852-00

La infrascrita Secretaria de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar tuvo a la vista el expediente del trabajo de tesis del estudiante **JULIO BAUTISTA GALICIA**, titulado "**CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**"; del cual emite el informe siguiente: 1) El catorce de marzo del año dos mil, el alumno mencionado presentó solicitud pidiendo aprobación del tema y plan de su tesis; solicitud que, previo dictamen del Jefe de Area Pública, fue aprobado por el Consejo, habiéndose nombrado asesor de la tesis al **Licenciado Héctor Luna Troccoli**. 2) Concluido el trabajo de tesis, el asesor rindió dictamen con fecha cuatro de julio del año dos mil, recomendando la aprobación del mismo. 3) El doce de septiembre del año dos mil, fue practicado el examen de defensa privada de tesis, por el tribunal que estuvo presidido por el **Licenciado Jorge Gonzalo Cabrera Hurtarte**, y los vocales **Licenciados Erwin Iván Romero Morales y Juan García Velásquez**. Según el acta del examen, el tribunal examinador **RESOLVIÓ** que el trabajo quedaba en proceso de correcciones, y señaló las reformas exigidas. 4) De acuerdo con el informe de fecha nueve de noviembre del año dos mil, el Tribunal Examinador informó al Consejo haber tenido a la vista el nuevo Texto de la Tesis con inclusión de las correcciones requeridas al alumno por cuya razón, **APROBÓ** el Examen de Defensa Privada de Tesis. En virtud de lo anterior ésta Secretaría solicita a la Decanatura la autorización de la orden de impresión de la tesis titulada "**CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**", elaborada por el alumno **JULIO BAUTISTA GALICIA**. Guatemala, dieciséis de noviembre del año dos mil.

Sin otro particular, aprovecho para suscribirme de usted, atentamente,


Licda. Rita Moguel Luna
Secretaria



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

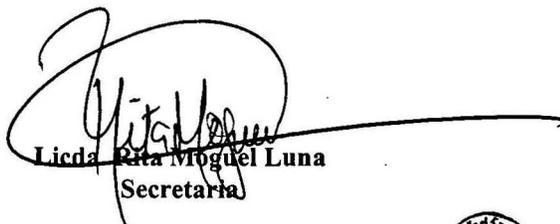


Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

**LA SECRETARÍA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
TRANSCRIBE LA RESOLUCIÓN DE DECANATURA DE FECHA DIECISIETE
DE NOVIEMBRE DEL AÑO DOS MIL QUE LITERALMENTE DICE:**

“En la ciudad de Guatemala, siendo las diecinueve horas en punto del día diecisiete de noviembre del año dos mil, en la oficina de la Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el señor Decano de la Facultad, Licenciado **MARIO ROBERTO FUENTES DESTARAC**, resolvió:

PUNTO UNICO: De conformidad con el informe rendido por la Secretaría de esta unidad Académica de fecha dieciséis de noviembre del año dos mil y habiéndose cumplido con todos los requisitos establecidos para el efecto se autoriza la impresión de la tesis titulada **"CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**, elaborada por el alumno **JULIO BAUTISTA GALICIA.**”


Licda. Rita Moguel Luna
Secretaría



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

En la ciudad de Guatemala, siendo las diecinueve horas en punto del día diecisiete de noviembre del año dos mil, en la oficina de la Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el señor Decano de la Facultad, Licenciado **MARIO ROBERTO FUENTES DESTARAC**, resolvió:

PUNTO UNICO: De conformidad con el informe rendido por la Secretaría de esta unidad Académica de fecha dieciséis de noviembre del año dos mil y habiéndose cumplido con todos los requisitos establecidos para el efecto se autoriza la impresión de la tesis titulada "**CONSIDERACIÓN LEGAL DEL CONCEPTO RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**", elaborada por el alumno **JULIO BAUTISTA GALICIA**.

Lic. Mario Roberto Fuentes Destarac
Decano



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

DEDICATORIA

A DIOS

Por permitirme alcanzar esta meta

A MI ESPOSA

Por su motivación y apoyo

A MIS HIJOS

Propios y políticos. Por su apoyo y cariño.

A MIS NIETOS

Deseando que alcancen todas las metas que se propongan

**A MIS CATEDRATICOS Y AL PERSONAL DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR**

Por su ayuda, dedicación y entrega a sus labores.

INDICE

	Página
1. INTRODUCCION	1
2. CAPITULO I	6
Antecedentes Jurídico-Histórico	6
Antecedentes Otras Consideraciones	17
3. CAPITULO II	22
El Poder Tributario	24
La Imposición	26
4. CAPITULO III	32
La Renta	32
Principales Características del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	32
Concepto y Explicación de la Variedad de la Renta	37
Clasificación o Tipos de Renta	39
5. CAPITULO IV	46
Concepto de la Renta de Fuente Territorial	46
Concepto de la Renta de Fuente Mundial	47
La Renta en la Legislación de Guatemala	48
Sistemas de la Fuente de Renta en los Países Centroamericanos	51
Armonización de los Sistemas de Renta en Centroamérica	51
6. CAPITULO V	56
Presentación y Análisis de Resultados	56
Análisis Comparativo del Impuesto Sobre la Renta en Centroamérica	62
a) Persona y Empresa	62
b) Legislación Comparada	66

7. CAPITULO VI	76
Conclusiones	76
8. CAPITULO VII	79
Recomendaciones	79
9. CAPITULO VIII	82
Referencias Bibliográficas	82
10. ANEXOS	89
Cuadros de Cotejo	90

INTRODUCCION

La aplicación de las normas tributarias en el espacio y en el tiempo constituye tema muy importante, siendo incuestionable el carácter jurídico de la Ley Tributaria en general, y en especial lo concerniente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y aún más específico al Concepto Legal contenido en dicha ley: “Renta de Fuente Guatemalteca”, lo que nos lleva a la problemática que se examina en este trabajo dentro de la teoría general de la eficacia de las leyes, que es tema a considerar dentro de la aplicación de las normas en el espacio.

Asimismo, la inquietud orienta hacia la investigación sobre lo que en otros países de Centro América se ha considerado en su legislación como el origen de la renta a efecto de gravarla y establecer también su política de desarrollo.

Cuando la fuente de la renta y el domicilio de quien la percibe se encuentran ubicados en el territorio de un país no debiera existir lugar a problemas de interpretación para la aplicación de la ley correspondiente; pero cuando la fuente de la renta se encuentra ubicada en el territorio de un país y el domicilio del perceptor se encuentra en otro, puede haber lugar a diferentes situaciones según sean los principios que en cuanto al origen de la renta apliquen los distintos países.

La imposición sobre la renta se puede aplicar bajo dos principios diferentes, los cuales son los puntos principales e importantes de este trabajo, los que son: El Principio de Renta Territorial y El Principio de la Renta Mundial. En Guatemala, el Estado dispuso adoptar como uno de los bastiones de su política tributaria el Principio de Renta Territorial, y así lo contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 4º. del Decreto 26-92 del Congreso de la República, el

cual es universalmente aceptado y está en relación con el principio de soberanía del Estado (Artículo 140 de la Constitución Política de la República de Guatemala) y en particular con el de potestad tributaria que deriva de aquel, en virtud del cual cada Estado puede dictar las normas jurídicas tributarias que considere procedentes dentro de su territorio.

En cuanto al Principio de Renta Mundial, en teoría se basa en la consideración del domicilio del sujeto del tributo para determinar la procedencia del gravamen con prescindencia de la ubicación de la fuente, esto significa que los domiciliados están gravados por las rentas de fuente ubicada en el territorio del país y fuera de él, pero los no domiciliados en este país no estarían afectos a impuesto por las rentas de fuente ubicado en ese país. En la práctica la aplicación del principio de renta mundial consiste en gravar todas las rentas que tengan su fuente en el territorio de un país determinado pero además gravar las rentas que provengan de fuente ubicada fuera de su territorio cuando el perceptor de la misma esté domiciliado en su territorio.

El sistema que contempla el Principio de Renta Mundial es utilizado en Honduras y en el resto de los cinco países centroamericanos se utiliza el Principio de la Renta Territorial, por lo que puede darse cabida a la pregunta: ¿Será que es necesario armonizar los sistemas impositivos en Centro América?

Las fuentes del ingreso pueden ser el capital o el trabajo y también puede considerarse el caso de la combinación de ambos factores.

El trabajo es fuente de la renta para quien obtiene su ingreso como producto de la venta de él, ya sea bajo la forma de sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos, dietas, y otras

remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de acuerdo con el inciso “a” del artículo 5°. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El capital es fuente de la renta para quienes obtienen su ingreso de una inversión de capital, ya sea bienes, valores o derechos, como lo son los intereses, alquileres, regalías, dividendos, participaciones y en general beneficios derivados de una inversión y así como Activos Intangibles, los que de acuerdo con el artículo 23 del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala: “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, comprenden las marcas de fábrica o de comercio, los procedimientos de fabricación, las patentes de invención, los derechos de propiedad intelectual, las fórmulas y otros similares.

También la renta puede tener como fuente la combinación de capital y trabajo como ocurre en el caso de la empresa (Art. 1°. de Ley ISR), en que el ingreso proviene de una inversión de capital pero el mismo tiempo del esfuerzo personal del empresario. El ingreso así obtenido bajo la forma de ganancia, utilidad o beneficio también forma parte de la renta personal.

La importancia en referencia a la fuente de renta no radica en una clasificación de ingresos, sino en precisar su ubicación territorial que tendrá relevancia para determinar el Derecho de cada país para gravar un ingreso específico.

Este trabajo se encaminó a encontrar, con el apoyo en dos sistemas que se utilizan en todo el mundo, como es que se determina la fuente de los ingresos o renta en Guatemala, lo que se debe esperar de tal aplicación o práctica en Guatemala, sobre la base de la legislación correspondiente, y además en los otros países de Centro América, haciendo comparación de

los sistemas utilizados en cada país para definir el grado de armonización a este respecto que se da en la región, campo en donde se desenvuelve su economía y su futuro. Se debe adentrar y establecerse que es lo que involucra tal renta, se debe desglosar y analizar para una mejor comparación entre los contenidos de “Renta” en todos los países que comprenden la región centroamericana, y para tener una mejor visión de la política que se sigue en este campo.

Así mismo, se logra responder de alguna forma lo que pretendía el Estado guatemalteco para conformar de esa forma su política tributaria, adoptando el sistema de “Renta de Fuente Guatemalteca” o sea el “Principio de Renta Territorial y conformar así su estrategia impositiva.

También existe la figura de la extraterritorialidad de la imposición, lo que debe considerarse en todo proyecto de tributación. Los países centroamericanos basados en el principio de soberanía, por la que cada Estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio, lo cual implica, en primer lugar, que el poder de imposición se ejerce dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía del Estado; pero eventualmente, este principio puede ser modificado o atemperado mediante convenios tendientes a evitar la doble imposición, y en sentido inverso puede suceder que en virtud del principio de soberanía, el Estado grave a sus nacionales, residentes o domiciliados, por las riquezas obtenidas fuera del territorio del país y en este caso se caería en alguna forma de la extraterritorialidad de la fuente.

La aplicación de las leyes tributarias en Guatemala da lugar a una problemática muy especial, que surge porque el texto de las mismas en muchos casos es ambiguo, poco claro, o no provee

de los elementos necesarios para poder interpretarlas y así aplicarlas correctamente y con seguridad.

La falta de seguridad en la aplicación de las leyes tributarias no es solo por parte del contribuyente, es también de las mismas instituciones encargadas de su administración y aplicación, lo cual provoca mucho esfuerzo y el costo inherente que conlleva.

Para lograr los objetivos, el presente trabajo fue dividido en la siguiente forma:

CAPITULO I

ANTECEDENTES JURÍDICO - HISTORICO

El impuesto sobre la renta tiene su origen en el Derecho anglosajón, se dice que es originario de la Gran Bretaña, porque en el año de 1797 debido a que la monarquía de dicho país temía desembarco del ejército francés comandados por Napoleón Bonaparte, llevándoles la guerra a su territorio, lo que significaba, aunque dicho desembarco no tuviera éxito, que debían prepararse eficientemente, pues era una amenaza que debían afrontar con urgencia, lo que hacía necesario el fortalecimiento de las finanzas del Estado, y así poder hacerle frente a un enemigo que ya había demostrado ser eficaz en sus ataques.

Para realizar tal propósito se tenía que recaudar fondos suficientes y rápido, los que no podían salir sino que del propio pueblo, el cual estaba o se veía amenazado. Para aquel entonces el Estado había ya elevado los impuestos de aduana, nuevos tributos para el té, la sal, las bebidas, las drogas, el jabón, las velas, los polvos para el cabello (pelucas empolvadas, muy de moda en aquella época), los relojes, los carruajes, los caballos, los sirvientes y hasta la tenencia de los perros. Por lo que el Estado británico es forzado a buscar otra fuente y además el nuevo tributo a imponer hiciera menos impacto en las gentes de escasos recursos, así como también que el ingreso fuera factible de realizarlo en gran cantidad.

En noviembre de 1797, el parlamentario William Pitt, presentó ante el Parlamento un proyecto, el cual fue conocido con el nombre de “Triple impuesto”, base fundamental para establecer el “Income Tax”, término del cual deriva el impuesto sobre la renta y lo que traducido literalmente del inglés debiera ser “Impuesto sobre los ingresos”. En sus inicios

consistía en una serie de gravámenes sobre las personas, en relación, hasta donde fuere posible, a los recursos de cada individuo, basándose para el pago en el monto de los gastos del contribuyente, base desde luego demasiado incierta y, como tal, factible a las evasiones.

Por supuesto, como sucede siempre, tuvo su oposición, esa ley inicial ha sido reformada en varias ocasiones, por supuesto; subsistiendo todavía dicha ley en la actualidad, con variantes en el sistema tributario británico.

Posteriormente del nacimiento del Income Tax en Inglaterra, aparece en Alemania, en el año 1812, siendo al principio como un recurso temporal y extraordinario gravando con el 5% las rentas que pasaran de 200 “táleros” (equivalentes a diez dólares de los Estados Unidos de América), aplicado a consecuencia de los gastos ocasionados por guerras napoleónicas, con lo que muchos autores y legisladores modernos afirman sarcásticamente que el verdadero progenitor del “Income Tax” (Impuesto sobre la renta) en Europa fue Napoleón Bonaparte.

Francia, por su parte, abolió los impuestos personales a fines del siglo XVIII, a consecuencia de su revolución y entre cuyos orígenes se encontraba precisamente la inconformidad del pueblo con los excesivos y abundantes tributos del Estado. Después de la revolución quedaron únicamente cuatro impuestos: “Contribution confier” o impuesto sobre la propiedad; “Impot des patentes” o impuesto sobre los negocios; “Contribution des portes et fenetres” o impuestos de puertas y ventanas; y “contribution personnelle et mobiliere” o sea el impuesto personal y sobre la riqueza mueble (prácticamente podemos decir que es el impuesto sobre la renta). Dicho sistema fue suficiente para que Francia mantuviera sus gastos fiscales y que en la actualidad todavía subsiste con ciertas modificaciones.

El impuesto sobre la renta en Italia tiene su origen en el sistema inglés, fue creado en 1854. Dicho sistema difiere del inglés en el sentido que crea dos impuestos: uno normal y otro complementario. El impuesto complementario creado, gravó los ingresos no periódicos de toda especie, con excepción de las herencias y donaciones. Como es lógico y natural, este sistema ha sido modificado constantemente con un afán de mejorarlo y hacerlo mas equitativo y funcional.

Finalmente en España, desde 1900, existió en cierto sentido el impuesto sobre la renta, en forma de “Poll Tax” o sea gravamen por cabeza, comprendiendo: contribución de inmuebles, cultivo o ganadería y subsidio de la industria y del comercio. Siendo la misma utilizada en la actualidad, aunque haciendo la salvedad que cada reforma o cada modificación parcial de la ley, en los diversos países europeos anteriormente mencionados, han constituido en los mismos verdaderas batallas, como sucede en todas partes donde se trata de implantar o mejorar el sistema del impuesto directo sobre la renta.

En el nuevo continente no era la excepción respecto a la creación de impuestos, naciendo el “Income Tax” en los Estados Unidos de América en el año de 1815. El impuesto, fue similar al creado por los británicos, aunque tuvo sus altibajos en sus inicios. Se modificó posteriormente en 1895, pero no fue sino hasta 1913 cuando se estableció en definitiva el término “Income Tax”, como impuesto federal, que a su vez fue reformado en 1916, creando además un gravamen especial, denominado “Federal Corporation Capital Stock Tax”, que gravitó sobre sociedades por acciones y compañías de seguros, llegando también a constituir un impuesto progresivo y personal. Cabe mencionar que el sistema estadounidense es de lo más perfecto y sufre constantemente reformas para hacerlo mas eficaz y mas equitativo.

La primera manifestación de aplicación del “Income Tax” en Centroamérica se remonta al año de 1915 cuando se implantó dicho impuesto en el sistema tributario de El Salvador, durante el gobierno del presidente Carlos Meléndez. Posteriormente, en orden cronológico, Costa Rica fue la siguiente en implantar el sistema tributario directo que grava la renta. En noviembre de 1931, durante el gobierno de don Cleto González Viquez, con una ley deficiente, en forma tentativa, inicia la imposición sobre los beneficios. En Honduras, país con nivel inferior en su estructuración económica comparado con los otros países centroamericanos, pone en vigor la ley número 6, el 10 de noviembre de 1949. En Guatemala, el 27 de mayo de 1938 se emitió el Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante Decreto Legislativo 2373, creó la imposición sobre la renta, pero se efectuó en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas. En Nicaragua emitió una ley gravando o imponiendo los beneficios líquidos en forma genérica en 1952.

El Reino de Guatemala hacia 1800:

En Centroamérica, al igual que en toda la América española, la situación internacional creada con la Revolución Francesa repercutió hondamente. Hay que tener presente que España desde 1793 permaneció envuelta en guerras europeas hasta la caída de Napoleón en 1814, es decir, veintiún años de casi continuado conflicto bélico, con tan solo dos cortas etapas de paz. En un primer momento, se sostuvo la lucha armada contra la Revolución Francesa, en alianza con Gran Bretaña. En un segundo momento, con la firma del Tratado de San Ildefonso de 1796, España decidió tener como aliada a Francia, enfrentándose, en consecuencia, al tradicional enemigo de los Borbones, esto es, Gran Bretaña. La guerra contra esta última nación duró hasta la invasión napoleónica de 1808, con la única tregua de la Paz de Amiens de 1802. Estos dos conflictos tuvieron gravísimas consecuencias para la América española,

especialmente el tiempo de coalición con Francia, ya que los británicos paralizaron el comercio transatlántico español entre 1796 y 1808 gracias a un eficaz bloqueo marítimo y España se vio forzada a obtener dinero de las Provincias de Ultramar para seguir la lucha armada, poniendo en peligro la economía de estas últimas. Finalmente, un nuevo giro tomó la situación a partir de 1808, ante la ocupación de España por parte de las tropas de Napoleón y la pretensión al trono de José Bonaparte. Hispanoamérica replicó guardando fidelidad a Fernando VII y enviando diputados a las Cortes de Cádiz. Al mismo tiempo tuvieron lugar los brotes de la Emancipación. América Central como territorio y González Saravia como capitán general no fueron ajenos a las consecuencias de esta larga contienda.

Centroamérica había tenido a lo largo del siglo XVIII un notable empuje en todos los órdenes gracias a las reformas emprendidas por los Borbones. A mediados de esa centuria Guatemala contaba con Casa de Moneda y arzobispado, y desde 1778 se decretó la libertad de comercio, se establecieron cuatro Intendencias y se crearon el Tribunal del Protomedicato, el Consulado de Comercio y la Sociedad Económica. Por tanto, el gobierno de González Saravia se sitúa al término de una etapa de impulso de las reformas, de expansión económica y al mismo tiempo confluyeron los problemas causados por las guerras internacionales en las que España participó.

El gobierno del presidente Domás, predecesor en el cargo de González Saravia, estuvo enmarcado por los problemas derivados del cambio de rumbo de la política exterior hispana, alianza con Francia, que provocó incremento de los gastos militares y por consiguiente la elevación del déficit de la Hacienda del Reino de Guatemala. En el período de González Saravia, de 1801 a 1811, al tomar el mando encontró exhaustas las Cajas Reales, el comercio de añil paralizado, el contrabando y el tráfico de neutrales regularmente ejercido, la agricultura

soportando una larga y calamitosa plaga de langostas, la minería arruinada, la Administración ineficaz y dividida por intereses particulares y la Sociedad Económica recientemente suspendida. En el campo hacendario estudió el origen de los gastos y su reforma, lo cual le permitió eliminar arbitrariedades, reducir personal, profesionalizar los departamentos y funcionarios, poner al día la inspección fiscal.

El Reino de Guatemala tenía un endeudamiento anualmente progresivo, provocado entre otros factores por el insuficiente rendimiento económico de las Rentas y tributos, los gastos militares para defender la costa de Caribe, la política de “contención” de los indios sambos-mosquitos en la costa de Nicaragua, la decadencia de la minería y del comercio de añil, la plaga de langostas que arruinó la agricultura, las exacciones extraordinarias para cubrir los gastos de las guerras, primero frente a Inglaterra y después contra Napoleón, y la exención de impuestos a ciertos puertos y productos. La penuria económica de la Hacienda del Reino había sido advertida por el presidente de Guatemala desde los inicios de su gobierno, por lo que emprendió una reforma en el ramo de Aguardiente de Caña, y la evolución de la Renta del Tabaco, por ser la que mayores beneficios producía, estar estancada y agregársele en 1803 las Rentas de la Pólvora y Naipes.

La Renta del Aguardiente de Caña se administraba en la ciudad de Guatemala desde 1784, y la experiencia había ido demostrando que en vez de beneficios producía déficit a la Hacienda pública. González Saravia se interesó por el tema, celebró numerosas juntas y propuso un plan de arreglo que consistió en reducir gastos de la administración, disminuir el comercio clandestino y creó celadores que trabajaban en las tabernas y que controlaban a los vendedores ilegales; así mismo impuso control sobre las licencias de distribución y producción del producto. Con estas medidas, el gobierno logró impulsar el rendimiento de la Renta del

Aguardiente de la Caña de un saldo neto (ingresos menos gastos) de Ps.5,181 en 1801 a Ps.176,082 en 1811.

En España, a lo largo del siglo XVII, la renta estancada del Tabaco había aumentado considerablemente su rendimiento económico, puesto que en 1725 producía 25,591,650 reales, y en 1797 ascendía a 148,012,060 reales. De esta segunda cantidad quedaba un beneficio neto de 120,764,018 reales. González Saravia consideró que dicha renta se encontraba en un buen momento en toda la monarquía y es capaz de mayores progresos. En el Reino de Guatemala el producto líquido del segundo decenio (1799-1808) fue un 96.32% mas elevado que el del primero (1789-1798). Por su parte los ingresos brutos del decenio 1799-1808 ascendieron a un 52.91% de mayor valor que en el periodo 1789-1798. En consecuencia después de 1798 casi se duplicaron los beneficios netos, aprovechando la favorable evolución de las ventas y la disminución de los gastos, en una época dominada por la plaga de langosta y el estado permanente de guerra. González Saravia, continuando con su promoción de hacer eficiente la administración de la Hacienda Pública, integró en 1803 al manejo y administración de la Renta del Tabaco la correspondiente de la Renta de la Pólvora y Naipes. De la pólvora apenas se vendían 30,000 al año (producidas en la capital y en la Antigua Guatemala), dejando un producto líquido de Ps.9,750 al año. En cuanto a la demanda de Naipes, a principios de 1802 quedaban en los almacenes 3,595 juegos, que se venderían en poco mas de un año. Con González Saravia se expendieron poco mas de 7,000 juegos de barajas anuales de promedio. El Reino de Guatemala, en esta época, contaba con 15 unidades administrativas, entre ellas cuatro intendencias, con una superficie algo superior a 500,000 kms. cuadrados y cerca de un millón de habitantes; su economía era primordialmente agraria de carácter tradicional orientada a la subsistencia, al tiempo que disfrutaba de un cierto auge cultural. El mérito del

entonces presidente González Saravia, fue su empeño puesto para desarrollar el programa de reformas que había planteado la Sociedad Económica.

La historia jurídica fiscal de Guatemala, como país independiente, tiene sus inicios en el año de 1824, el 20 de noviembre se abre en nuestro país la primera hoja de la colección de normas impositivas a las utilidades. El Decreto Legislativo número 19 – a consecuencia del dominio liberal en el Congreso del Estado de Guatemala -, crea un impuesto sobre el producto de los arrendamientos de fincas urbanas. Se puede deducir que en este momento aparece un impuesto sobre los beneficios de rentas inmobiliarias. Es necesario señalar la emisión del Decreto de la Asamblea Legislativa del Estado de Guatemala del 30 de abril de 1828, que a su vez fue sancionado, por el Jefe del Estado, don Mariano Aycinena, y el Vicejefe Mariano Córdoba, el 22 de mayo de ese mismo año. El decreto mencionado crea un impuesto sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos y de los habitantes que lo componen con el objeto de sostener los gastos de la Administración Pública, cubrir las urgencias del Estado y sus créditos pendientes. Dicho impuesto tenía como propósito esencial de obtener fondos para cubrir necesidades militares ante la inminente guerra entre Honduras y El Salvador, peligro que posaba sobre el Estado de Guatemala y la existencia de la Federación. Fueron emitidas leyes complementarias, de las cuales podemos señalar el decreto del 26 de julio de 1838, que creó por una sola vez, una captación para los gastos de guerra, recayendo sobre las personas con capacidad económica. El mismo fue derogado el 10 de diciembre de 1839.

Y a principios del siglo 20, la Asamblea Nacional emite con fecha 10 de diciembre de 1908, el Decreto Gubernativo número 692, por medio del cual se crea un impuesto del 5%, sobre los dividendos que percibieran los accionistas de las sociedades anónimas constituidas en el

territorio nacional, tributo que es destinado específicamente a favor de las casas de beneficencia (curiosa disposición), quedando desde esa fecha gravadas algunas de las utilidades de tipo inmobiliario.

En mayo de 1926 la Asamblea Legislativa emite el Decreto número 1447, que regula la patente de las compañías de seguros. Dentro de las disposiciones de dicho decreto fija para ellas una imposición del $\frac{3}{4}$ del 1% del valor cobrado por concepto de seguros contra incendios y accidentes terrestres o marítimos, percibidos en el mes.

El 28 de junio de 1938 se emite el Decreto 1543 “Ley sobre Registro e Impuestos de Sociedades Lucrativas por Acciones”; la que fue posteriormente reformada el 17 de diciembre del mismo año, mediante el decreto 1612, en asuntos contables de las sociedades accionadas.

El 27 de mayo de 1938, durante el régimen del general Jorge Ubico, se emitió el Decreto Gubernativo 2099 “Ley del Impuesto sobre Utilidades de Empresas Lucrativas”, con el cual Guatemala inicia prácticamente la imposición directa sobre las utilidades, únicamente que en esta oportunidad lo hace en forma específica, puesto que solo grava utilidades de empresas lucrativas, pero que de todos modos es un paso a la creación del tributo directo genérico sobre la renta. El 12 de agosto de 1938 se emite el Decreto 2130 que fija las bases y forma de hacer efectivos los impuestos para las empresas arrendantes de películas; el 28 de noviembre del mismo año se emite el Decreto Gubernativo 2166 en donde se suprimieron los impuestos sobre las utilidades de las empresas navieras.

El 12 de mayo de 1939 se emite el Decreto Gubernativo 2233 que contiene la obligación de los Notarios de enviar copia de toda escritura referente a contratos de los cuales se originan intereses y dividendos. El Decreto Legislativo 2462 del 16 de junio de 1939 fija excepciones de pago del impuesto sobre utilidades para los alquiladores de películas establecidos en el exterior y para los patentados para la fabricación de alcoholes.

El Decreto Gubernativo 2341 del 23 de febrero de 1940 estableció normas para fijar como deducibles los sueldos de los socios de las empresas afectas al impuesto sobre utilidades. En ese mismo año, el 9 de agosto, se fija una cuota adicional de Q.1,000 para las compañías compradoras de chicle.

En 1941, el 11 de julio, se emite el Decreto Gubernativo 2556 en donde se estableció la obligación de que los estados de cuentas de las empresas accionadas tienen que ser certificados por contadores autorizados.

El Decreto Legislativo 2689 del 26 de junio de 1942 establece la forma de computar los sueldos de los socios gestores de las empresas, además fija los límites para considerarlos como deducibles. El 18 de diciembre de ese mismo año, se emite el Decreto Legislativo 2680 que establece que los frutos de inmuebles de las personas individuales, que no estén al servicio del negocio no forman parte de las utilidades de la empresa.

El 30 de noviembre de 1944 el Decreto número 26 reformó el Decreto 2099, el que introdujo la tarifa fijando una tasa inicial del 6% hasta un 50% como impuesto sobre ganancias mayores de medio millón de quetzales; esto fue modificado posteriormente por la dificultad de

aplicación, por el Decreto 585 del 14 de enero de 1949. El Decreto 44 del 22 de diciembre de 1944 gravó los ingresos y beneficios de capital, provenientes de rentas mobiliarias e inmobiliarias, representadas por intereses, dividendos, arrendamientos, participaciones y cualquier otro percibido en forma eventual.

El Decreto 350 del 19 de marzo de 1947 gravó las ganancias de las empresas de radiodifusión cuando pasaran de Q.3,000.

El Decreto Legislativo 736 del 17 de mayo de 1950 impone Q.1,000 a las empresas exportadoras de chicle.

El Decreto Gubernativo 116 del 9 de octubre de 1954, da normas para la interpretación del examen de cuentas, todo en relación al impuesto existente. El Decreto 174 de fecha 13 de diciembre de 1954 derogó las dos leyes que se referían a la imposición de beneficios mobiliarios e inmobiliarios establecidos por los Decretos 44 de la Junta Revolucionaria y 434 del Congreso.

De allí en adelante, hasta nuestros días, hasta llegar al régimen del Decreto 26-92 “Ley del Impuesto Sobre la Renta”, el Estado ha emitido diversas leyes y reformas, tal como la última reforma publicada el 30 de junio del año 2,000 bajo el Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, con el fin de lograrse fondos para la administración de la cosa pública, otras con alguna inquietud para el desarrollo económico del país y también no hay que descartar que se ha involucrado el aspecto político en las diversas fases de nuestra historia patria de 1960 al 2,000.

ANTECEDENTES: OTRAS CONSIDERACIONES

La legislación impositiva de Guatemala contiene ciertas características principales relacionadas con el sistema adoptado para la recaudación de los impuestos, esas características conforman las variables que deben considerarse y analizar para lograr el resultado que se desea, de esa cuenta se puede citar como un antecedente de estudio de la problemática de los sistemas tributarios, el folleto editado por la Unión Panamericana, Washington, D.C.(1964), “Sistemas tributarios de la América latina” – programa conjunto de tributación OEA BID- que se refiere al sistema legal tributario de Guatemala, a su estructura impositiva, a los beneficios e incentivos de desarrollo que dicha estructura conlleva; enfocado especialmente para que el lector pueda hacer una apreciación fácil del sistema en su conjunto.

Folleto sobre “Institucionalización del proceso político-tributario” (1982), difundido también por la oficina Unión Panamericana, Washington, D.C., hace referencia a la variable “ingresos necesarios para la financiación de los gastos públicos, y por ende, el nivel de la carga impositiva global, y en el que se plantean cuatro aspectos del dominio específico de la política tributaria: La estructura formal y funcional del sistema impositivo; la distribución social, sectorial y geográfica de la carga impositiva; los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y la utilización de dichos efectos como herramientas de acción del Estado, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo.

Carlos Humberto Gándara Sánchez (1984) señala en su tesis “El control fiscal como medio para evitar el delito financiero”, con respecto a la variable relativa a la educación y capacitación del personal de fiscalización tributaria, estableció la siguiente conclusión: “Para el caso, la fiscalización debe estudiarse en las facultades de ciencias jurídicas y sociales en

cualquiera de las universidades existentes y ello, porque un profesional del Derecho por su profesión y por sus obligaciones no puede dejar de conocer la realidad financiera y hacendaria del país en sus alcances legales, sobre los estudios, investigaciones y análisis de las instituciones, principios jurídicos y demás disposiciones que la fundamentan y regulan”.¹

Ana Luisa Noguera Morales (1990), establece en su tesis, respecto a la variable relativa a la administración impositiva, las siguientes conclusiones: 1. La administración pública tiene como misión determinar los derechos y obligaciones de las personas y resolver las controversias que surjan, de acuerdo con los procedimientos establecidos; 2. Por principio de legalidad, todo tributo debe estar basado en la ley de acuerdo con la justicia y equidad tributaria; lo que constituye una garantía para los contribuyentes; 3. Son tantos los trámites para el pago de impuestos que hace más fácil la evasión que su pago; 4. La supervisión administrativa existe solo organizacionalmente y no funcionalmente; 5. Los recursos administrativos son medios de control de los que disponen los administrados para impugnar los actos o resoluciones de la Administración Pública para que los revise, revoque o modifique; 6. En nuestro país no se cuenta con tribunales especializados propiamente en materia tributaria; 7. Con respecto a la hipótesis que orienta al trabajo debe concluirse que la misma se ha probado plenamente en tanto y en cuanto “La administración tributaria no funciona con eficiencia y eficacia y las leyes tributarias son muy complejas.”²

¹ Gándara Sánchez, Carlos Humberto (1984) “El control fiscal como medio para evitar el delito financiero”, Tesis de la USAC, Guatemala.

² Noguera Morales, Ana Luisa (1990), tesis de la Universidad de San Carlos “Administración tributaria y su incidencia jurídica en la recaudación de los tributos, Guatemala.

Fernando Gómez Quinteros (1990), estableció, con respecto a la variable “Ineficiencia de la administración del Impuesto Sobre la Renta” las siguientes conclusiones: 1. Debido a la ineficiencia de la administración del impuesto sobre la renta, los niveles de recaudación por dicho tributo nunca son logrados por el gobierno en forma óptima; 2. La ley del impuesto sobre la renta, es demasiado complicada, a tal grado que ni siquiera los mismos funcionarios de gobierno pueden interpretarla sin caer en ambigüedad, lo cual dificulta la orientación a los contribuyentes y el ingreso de dinero para el gobierno; 3. La intervención estatal cada día se incrementa, ya que se pretende por parte del Estado, ejercer un mejor control sobre los sujetos de gravamen, con el fin de incrementar los ingresos tributarios. Pero para ello se hace una inversión significativa en controles fiscales que en la mayoría de las veces resultan ineficientes, lo que se transforma en gasto para el gobierno y desperdicio de los recursos captados de los contribuyentes.³

Walter Vinicio Martínez Guzmán (1994), estableció la siguiente conclusión: 1. La mayoría de los sistemas impositivos tienen su origen en épocas remotas y se han ido evolucionando paralelamente al desarrollo económico de cada país. Guatemala no escapa a este hecho y la evolución a la que hago mención ha tenido su última manifestación en la Reforma Tributaria que fue implantada por el Gobierno principalmente en 1992; 2. Uno de los objetivos de la reforma tributaria de 1992 es alcanzar una recaudación fiscal eficiente, sobre bases de justicia y equidad tributaria. Sin embargo, debe tenerse presente que el principal problema que sufre actualmente nuestro sistema tributario es la débil estructura administrativa y de fiscalización, lo que provoca altos índices de evasión fiscal y una pobre recaudación fiscal como

³ Gómez Quinteros, Fernando (1990), tesis de la Universidad Francisco Marroquín, “Evolución Histórica del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala”,

consecuencia, sin que a corto plazo se vislumbren soluciones efectivas; 3. El Código Tributario contenido en el Decreto 6-91, el cual cobró vigencia en 1991, refleja un importante avance en nuestro sistema impositivo, ya que aclara y conjunta las bases sobre las cuales debe basarse el proceso administrativo, cuando surgen diferencias entre la parte fiscal y el contribuyente.⁴

Claudia Eugenia Pineda Morales (1995), respecto a la variable “eficiencia para legislar en el ramo tributario” estableció las siguientes conclusiones: 1. La redacción incorrecta de una ley tributaria, da lugar a que surjan diversas interpretaciones de la misma y entorpece el cumplimiento de las obligaciones tributarias; 2. La falta de asesoramiento de consultores fiscales, no permite que la planeación de reformas tributarias haga eficiente el tiempo y los recursos invertidos en ellas, al no cumplirse con los objetivos por los que se decretaron los impuestos; 3. Las constantes reformas tributarias no permiten que exista un clima de certeza atractivo para los inversionistas tanto nacionales como extranjeros; 4. No existe un texto ordenado de leyes tributarias que permita el fácil análisis de las mismas a la administración tributaria, el contribuyente y el consultor fiscal; 5. La contradicción entre leyes tributarias, provoca incertidumbre y confusión a los contribuyentes; 6. Una de las causas de la burocracia en las entidades del Fisco es que el articulado constitucional, solo establece el plazo de la Administración Tributaria para resolver expedientes, pero no le impone una sanción por no hacerlo en tiempo; 7. Todas las causas que provocan la ineficacia de los impuestos en el

Guatemala.

⁴ Martínez Guzmán, Walter Vinicio (1994), tesis de la Universidad Francisco Marroquín “El contador público y auditor y la defensa del contribuyente en la vía administrativa”, Guatemala.

sistema tributario guatemalteco, inciden directamente en la recaudación de los ingresos tributarios.⁵

Edwin Rolando Velázquez Moreno 1996), respecto a la variable “diagnóstico fiscal”, estableció las siguientes conclusiones: 1. Los principales beneficios de una completa y correcta cobertura fiscal serán garantizar la continuidad del negocio en marcha evitando problemas de importancia con las autoridades fiscales, administrar racionalmente los recursos de la compañía y obtener todos los beneficios en materia fiscal; 2. El diagnóstico fiscal consiste en obtener respuesta para un conjunto de preguntas relativas a cada régimen impositivo del conjunto de leyes tributarias vigentes, incluyendo una sección relacionada con incentivos fiscales vigentes, mediante las cuales puede establecerse con la aplicación de pruebas de auditoría sustantivas y de cumplimiento, las deficiencias o irregularidades existentes y las oportunidades que no están siendo aprovechadas en materia fiscal.⁶

⁵ Pineda Morales, Claudia Eugenia (1995), tesis de la Universidad Francisco Marroquín “Causas que provocan la ineficacia de los impuestos en el sistema tributario guatemalteco”, Guatemala.

CAPITULO II

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene mas de dos años de haber iniciado operaciones en Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 del Congreso de la República de fecha 12 de enero de 1998, con lo cual se ha comenzado a dar mejor atención al aspecto tributario del país. El aspecto impositivo ha sido uno de los obstáculos para el desarrollo de Guatemala por la ineficiencia e insuficiencia de sistemas impositivos para financiar el gasto público y el desarrollo económico que con ello y con los sistemas se pueden promover a efectos de alcanzar el Bien Común que es la meta de un Estado bien orientado por medio de una política tributaria viable y dotada de suficiencia para lograr con éxito su cometido.

Aunque se ha hecho referencia al aspecto tributario en general, este trabajo no pretende abarcarlo de esa manera, pues sería muy extenso y poco conciso; se hace referencia únicamente al Impuesto Sobre la Renta, que es únicamente un pequeño eslabón de la larga y gran cadena que debe manejarse a nivel macroeconómico. Se analiza principalmente la norma jurídica que le da cause para su aplicación, lo que es necesario para un orden y disciplina que nos conduzca con seguridad a la aplicación de la ley.

Los países centroamericanos se han caracterizado siempre por contar con sistemas de tributación incongruentes con el desarrollo de sus países, con diferencias conceptuales que hacen difícil identificar las políticas tributarias implícitas, así como que también se dificulta la comparación en el plano regional.

⁶ Velázquez Moreno, Edwin Rolando (1996), tesis de la Universidad Francisco Marroquín "Desarrollo e implementación de una adecuada cobertura fiscal para las empresas", Guatemala.

El BID/INTAL, tomo décimo sobre el desarrollo integrado de Centroamérica, nos ilustra indicando que dentro del campo de la tributación los impuestos sobre la renta de las empresas afectan la rentabilidad del capital e influyen en la localización de nuevas inversiones, propiciadas por la ampliación de los mercados, proporcionado, además, diferentes posibilidades de consolidación o expansión a las empresas ya establecidas. Continúa indicando dicha obra, que la influencia sobre la localización de las empresas se hace sentir en todas las inversiones, tanto en las financiadas con capitales nacionales, como en las de origen regional o de terceros países. No obstante, en la práctica esa influencia es más decisiva en el caso de los inversionistas de terceros países, debido a la magnitud de los recursos de que disponen y a la mayor flexibilidad que tienen en la elección del país para sede de sus inversiones. Por ello tienen mucha importancia las disposiciones tributarias que afectan a los capitales extranjeros; en particular las que determinan el tratamiento impositivo de las utilidades de las sociedades con participación de capitales extranjeros, así como las de sucursales o agencias de empresas del exterior, domiciliadas en los países de la región, las reinversiones de utilidades en el país; y las utilidades y otros rendimientos distribuidos a contribuyentes domiciliados en el exterior. Continúa indicando dicho trabajo que es importante mencionar que la armonización del impuesto a la renta de las empresas facilitaría la organización de un mercado regional de capitales.⁷

Lo que anteriormente se ha expuesto, se hace como un ejemplo e ilustración de la importancia que tienen los sistemas impositivos en el desarrollo de todo país, y en especial para el nuestro y nuestra región, que son considerados como sociedades en vías de desarrollo.

⁷ BID/INTAL (1973) "Desarrollo Integrado de Centroamérica en la presente década", Edit. Artes Gráficas, Cochabamba, Argentina. Pp.26-27.

Antes de entrar al desarrollo de los conceptos relacionados con los sistemas básicos para la imposición sobre la fuente de la renta en nuestro país y en la región, se considera necesario explicar conceptos relativos a la tributación, los que nos dan un mejor panorama para la comprensión de nuestro objetivo.

EL PODER TRIBUTARIO:

En Guatemala el Poder Tributario está determinado por la Constitución Política de la República, por lo que el Estado tiene un Poder Tributario originario pero delimitado por las normas constitucionales. Los Estados modernos constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas, resolviendo que la potestad tributaria solo puede ejercerse mediante ley. Por lo tanto, la facultad del Estado de crear por si solo tributos, se convierte en la facultad de dictar también normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a todos los obligados.

Nuestra Constitución Política en su artículo 171, inciso “c”, indica que dentro de otras atribuciones del Congreso de la República, le corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. Así mismo, en su artículo 239, el que contempla el Principio de Legalidad, indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, 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.

Continúa indicado que, son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores 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.

En su artículo 243, la Constitución de la República elabora el 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.

Se prohíben los tributos confiscatorios y doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o mas veces, por uno o mas sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Como toda la actuación del Estado ha de ser con el objetivo del Bien Común, por lo que debe considerar aspectos sociales, culturales, económicos y políticos o de otra índole, debe tener en cuenta no sobrepasar esos límites en la cuantía de los tributos e incluso en la elección de las fuentes de imposición; de esa cuenta podemos decir que además del límite jurídico existen otros: Limite socio-económico, y otros.

Lorena González Pinto (1986) indica que los tributos son prestaciones, generalmente en dinero, exigidas por el Estado a los que se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Que poder tributario es la facultad jurídica de un Estado de exigir a las personas que se hallen en su jurisdicción, contribuciones para el sostenimiento del aparato estatal. Estas contribuciones pueden afectar a las personas o a sus bienes. Que existen varios sistemas en virtud de los cuales los Estados se atribuyen la Potestad Tributaria. Algunos se basan en criterios personales, entre los cuales tenemos la Residencia o la Nacionalidad de los sujetos pasivos, y otros se basan en criterios económicos, entre los que tenemos la sede de los negocios y la fuente. Que la mayoría de los países latinoamericanos reconocen el sistema de la fuente para atribuirse la potestad fiscal, o sea que el país en donde se producen las rentas gravables tiene la facultad de gravarlas.⁸

LA IMPOSICIÓN:

El Estado debe considerar cuatro aspectos importantes en la conformación de su política tributaria:

a. Desde el punto de vista estático:

1. La estructura formal y funcional del sistema impositivo;
2. La distribución social, sectorial y geográfica de la carga impositiva;

b. Desde un punto de vista dinámico:

1. Los efectos paramétricos (cálculos matemáticos) de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos;

⁸ González Pinto Lorena (1986), tesis de la Universidad Francisco Marroquín "Tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria", Guatemala.

2. La utilización de dichos efectos como herramientas de acción del Estado, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo.

Cualquiera que sea el momento en que tenga inicio el proceso político-tributario, encontrará en funcionamiento un sistema impositivo dado, con las características que le imprimió el devenir histórico para su formación. Los sistemas impositivos se han formado, por lo general, por agregaciones sucesivas. En cada coyuntura de crisis financiera se fueron agregando nuevos tributos a una estructura preexistente. Varios países del área han venido realizando reformas parciales buscando perfeccionar la legislación tributaria y aumentar la eficiencia de los impuestos como fuentes de recursos. Respecto de la condición de los impuestos de servir como instrumentos de política económica, hay todavía mucho que hacer para dar a los sistemas tributarios un nivel adecuado de racionalidad, tanto en sus aspectos técnico-formales como en su eficacia operativa.

Todo proceso de reforma tributaria enfrenta serios obstáculos dentro de los cuales cabe mencionar el carácter altamente conflictivo de todo cambio en la estructura fiscal con el sistema de intereses ya establecidos en el país. La voluntad política necesaria para la promoción del cambio se detiene, frecuentemente, ante tales obstáculos. La incertidumbre generada por tal confusión de ideas, y la presión de los intereses creados, tiende a paralizar la decisión política por parte de los órganos competentes del Estado. La consecuencia es, o la preservación del statu quo o la introducción de solo los cambios estrictamente necesarios a la superación de la crisis, siguiendo las líneas de menor resistencia, sin mayores compromisos con esfuerzos racionalizadores de la estructura fiscal.

Los aspectos técnico-formales del sistema impositivo debe contener los requisitos de racionalidad y funcionalidad; por lo que lo primero con que debe comprender es un sistema

lógico para darle alta eficacia operativa, o sea el esqueleto formado por el conjunto de impuestos con sus características básicas, incluso la definición de la magnitud de la respectiva base de imposición, pero con exclusión de las tasas. Todos los requisitos básicos de racionalidad técnico-formal y operativa ya estarían definidas allí, solo faltaría agregar la variable cuantitativa de la tasa, que determinaría la intensidad de la acción requerida.

Definida la magnitud de los ingresos necesarios para financiar los gastos públicos y la estructura técnico-formal del sistema impositivo, la segunda etapa del proceso político-tributario consistiría en la determinación del nivel de las tasas correspondientes a los diversos tributos con el fin de ajustar la distribución de la carga impositiva al perfil macroestructural de la economía.

La forma de distribución de la carga impositiva y la función paramétrica de los tributos (modelo de desarrollo preestablecido) constituyen dos caras de una misma moneda. La primera se caracteriza por una visión estática de la relación entre el sistema tributario y el sistema económico, representada por un corte en un momento dado. La segunda consiste en una visión dinámica del efecto de los tributos sobre los flujos reales y financieros, de que resultará un cambio en el perfil macroestructural de la economía identificable por la confrontación de cortes efectuados en dos momentos dados. Es necesario conferir al manejo del sistema tributario un grado adecuado de flexibilidad, a fin de posibilitar su utilización como instrumento financiero y económico.

Es necesaria la centralización del proceso político-tributario y la creación de organismos competentes para el manejo del proceso. La exigencia de satisfacer las necesidades financieras de las esferas regional y local y las exigencias de manejo unificado del proceso

político-tributario solo puede conciliarse bajo la forma de conducción centralizada del sistema impositivo, combinada con alguna modalidad o régimen de coparticipación. La Política Tributaria tiene carácter estrictamente instrumental y que por lo tanto, su racionalidad se define en el plano de la eficacia operativa o de la correcta adecuación de los medios a los fines. En consecuencia, no hay política tributaria racional y eficazmente conducida si tales fines u objetivos no está claramente definidos por los órganos responsables, y en la debida oportunidad.

Richard M. Bird (1967) indica en su trabajo sobre la imposición fiscal en los países en desarrollo, que la tendencia es de gravar los ingresos de los nacionales sobre la base mundial, por lo menos en lo concerniente a los ingresos personales. Esa tendencia es menos evidente con respecto a la imposición de las compañías. Las dificultades para gravar los ingresos mundiales de las compañías nacionales o de las que son propiedad o están controladas por nacionales, han hecho que por lo menos un país – El Salvador – conserve el principio de jurisdicción territorial para las compañías, adoptando el principio mundial para los ingresos personales (lo que también fue modificado a una base territorial a partir de 1992).

Continúa diciendo Bird, que la imposición de los ingresos extranjeros de los países menos desarrollados no tiene que ser igual a la de los ingresos nacionales. Así pues, un país puede conceder a sus nacionales una deducción por concepto de impuestos extranjeros sobre la renta, en vez de un crédito, como hace Chile, o conceder un crédito por el monto total de los impuestos nacionales con respecto a los impuestos extranjeros sobre la renta, pagados sobre ingresos derivados de los países vecinos con los que se han celebrado o están por celebrarse convenios para la armonización de los ingresos o la integración económica de la región, y permitir al mismo tiempo un crédito menor con respecto a impuestos sobre los ingresos

derivados de otros países menos desarrollados, tal vez sin ningún crédito por concepto de impuestos sobre ingresos derivados de los de los países desarrollados. Naturalmente ese sistema tiene por objeto disminuir las pérdidas de ingresos por medio de los créditos, y afectar la dirección geográfica del comercio y de las inversiones. Un tercer punto relacionado con la imposición de ingresos extranjeros es la insistencia en la importancia de mejorar los medios de que los países menos desarrollados obtengan información internacional sobre los impuestos, para que puedan calcular y cobrar los impuestos sobre ingresos extranjeros. Este punto es también un puente para el estudio de la imposición de los ingresos derivados por extranjeros de fuentes de países menos desarrollados.⁹

Fonrouge, Carlos M. Giuliani (1973) dice, en su obra Derecho Financiero, que en la comunidad internacional moderna, es corriente que los Estados se abstengan de ejercer su poder tributario territorial, ya por disposiciones de su legislación interna que respondan a principios generalizados o bien como consecuencia de convenciones de tipo general o especial, libremente concertadas. Continúa diciendo Fonrouge, que el problema de la doble imposición ha adquirido singular trascendencia después de la primera guerra mundial; que la afectación de los hechos imposables por parte de dos o mas países simultáneamente tiene su origen en la utilización de criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria, pues como señala acertadamente Sorondo en uno de los estudios mas sutiles y profundos sobre la materia, el problema consiste, básicamente en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no

⁹ Bird Richard M., (1967) "La Imposición Fiscal en los Países En Desarrollo", Editorial Hispano Americana, México.

debe estar sometida mas que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en material política o jurídica.¹⁰

¹⁰ Fonrouge, Carlos M. Giuliani (1973), "Derecho Financiero", Vol. I Editorial Depalma, Buenos Aires. Pags. 345/365.

CAPITULO III

LA RENTA

Por lo regular cuando la renta y el domicilio de la persona que la percibe se encuentran ubicados en la comarca o territorio de un país determinado no existe incertidumbre o problema, pero cuando la fuente de la renta se encuentra ubicada en el territorio de un país y el domicilio del perceptor se encuentra en otro, puede haber lugar a diferentes situaciones según sean los principios que los diferentes países apliquen en cuanto al origen.

La imposición puede ser variada pero los países no tienen otra alternativa que de aplicar uno de los dos principios sobre la fuente de la renta. Uno de ellos es el principio de la renta territorial y el otro el de la renta mundial. Los que están relacionados con la misma ubicación de la fuente de la renta y el domicilio del sujeto, se refiere al principio de la renta territorial.

Dentro del concepto de domicilio se incluye lo relacionado con la residencia del sujeto.

PRINCIPALES CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA

RENTA EN GUATEMALA

Se debe considerar o contemplar breves aspectos doctrinarios sobre el Impuesto Sobre la Renta a efectos de explicar el concepto y las diferentes teorías sobre el mismo. Héctor B. Villegas (1999), en su obra “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” hace una distinción entre el capital y Renta. Indica dicho autor que las dificultades en delimitar capital y renta han motivado innumerables doctrinas y problemas que aún subsisten. Generalmente las teorías han sido consideradas impracticables en su estado puro por las leyes fiscales, que las han combinado entre sí, siguiendo los criterios más adecuados –en cada legislación- al funcionalismo económico-social del impuesto que grava los réditos. Para Villegas las teorías más importantes son las siguientes:

- a. Teoría de la renta-producto: Según esta concepción, sostenida en gran medida por financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, la distinción entre capital y renta es la siguiente: Capital es toda riqueza corporal o incorporeal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad (riqueza nueva) que se obtiene del capital. La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo y tal fuente es el capital.
- b. Teoría de la renta-incremento patrimonial: Se estima que el creador de esta teoría es el autor alemán Georg Schanz, quien consideraba renta a todo ingreso que incrementaba el patrimonio. Según esta concepción, la noción de renta es amplísima e incluye no solo los ingresos periódicos, sino también aquellos ocasionales, como las plusvalías, donaciones, legados, ganancias del juego, herencias, etc.

El concepto de la teoría de la renta como incremento patrimonial es mucho más extensa que el contemplado en la teoría de la renta-producto. Para obtener la renta producto se suman los frutos o utilidades derivados del capital, mientras que para obtener la renta-incremento patrimonial debe efectuarse un balance estableciéndose la diferencia entre los estados patrimoniales tomados en períodos distintos; se considerará renta todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en un lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos.

En concreto, la teoría de la renta-producto pone especialmente de relieve el origen de la renta y es prevalementemente objetiva por cuanto ve en la renta el conjunto de productos o frutos obtenidos. La renta-incremento patrimonial tiene especialmente en cuenta el resultado y es prevalementemente subjetiva porque lo que interesa es en cuanto aumenta la riqueza del particular en el período. En el campo del Derecho Tributario de los diversos

países que han adoptado el impuesto, las dos teorías mencionadas constituyen los polos entre los cuales se mueven los conceptos legales de renta imponible.

El impuesto sobre la renta de Guatemala es un gravamen global sobre los ingresos totales obtenidos por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no. Las tasas son escalas progresivas y comunes a todos los contribuyentes personas individuales que desarrollan actividades no empresariales, escala que va de un 15% a un 31%, y tasa única del 31% para las personas jurídicas e individuales que desarrollan actividades mercantiles, de acuerdo con el Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, que fue publicado el 30 de junio del 2000 y que modificó los artículos 43, 44 y 45 del Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, que contenían tasas con escala del 15 al 25%. El objeto del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con el artículo 1º. del Decreto 26-92 es establecer un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Dicha ley indica en su artículo 2º. que quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.

La cuantía del impuesto se determina con base en la renta imponible, a cuyo efecto la ley establece las reglas para determinar la renta bruta, la renta neta y la renta imponible (artículos 37 y 38 de LISR). Se incluye también entre los ingresos gravables las ganancias provenientes de la enajenación de bienes de capital, pero se excluyen expresamente para los beneficiarios los dividendos y participaciones distribuidos por personas o entidades afectas al tributo, o los dividendos y participaciones que conforme con la ley o por contrato hayan tributado en forma

distinta en el mismo período. Tampoco se incluye la renta imputada del propietario que habita su propia casa o que usa su propio automóvil o si es dueño de ropa elegante o joyas.

Los sujetos del impuesto son:

1. Sujetos pasivos por cuenta propia

Toda persona individual o jurídica (Art. 3 de LISR), nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, inclusive las comunidades de bienes, patrimonios hereditarios indivisos, los fideicomisos o encargos de confianza, que obtengan ingresos gravables de fuente guatemalteca. Los cónyuges, en lo personal, son sujetos del impuesto por las rentas provenientes de sus respectivas actividades o las producidas por sus bienes propios. Los menores de edad que tienen rentas propias, son también contribuyentes y la responsabilidad por el impuesto alcanza a quien ejerza la patria potestad, tutela o administración de tales bienes.

Las sociedades deben declarar y pagar el impuesto por intermedio de sus gerentes, mandatarios, administradores o gestores; los patrimonios hereditarios lo deben hacer por intermedio de sus herederos y albaceas. Todos ellos son responsables por incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, como igualmente los que administren bienes ajenos por disposición judicial o por encargo de confianza.

2. Sujetos pasivos por cuenta ajena:

Son también responsables del impuesto (Arts. 33 al 36 LISR), aunque se trate de deuda de los contribuyentes, los que deben actuar como agentes retenedores o perceptores, conforme con las normas de la ley, como es el caso de los patrones que pagan remuneraciones por trabajo personal, los agentes o representantes de empresas de transporte no constituidas en Guatemala los de productores o distribuidores de películas cinematográficas extranjeras, los que pagan al exterior primas de seguros en caso de

reaseguros, y las personas o entidades que remesen al exterior regalías, alquileres, comisiones, intereses y honorarios. En todos estos casos los agentes retenedores son solidariamente responsables con el contribuyente por el valor del impuesto no retenido.

3. Sujetos Especiales:

La ley establece (Art. 22 Decreto 6-91 -Código Tributario) situaciones especiales cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se indica, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, como sigue:

Situaciones:	Responsable:
a. Fideicomisos	El Fiduciario
b. Contrato de participación	El gestor
c. Copropiedad	Los copropietarios
d. Sociedades de hecho	Los socios
e. Sociedades irregulares	Los socios
f. Sucesiones indivisas, herederos	El albacea, administrador

El artículo 26 del mismo cuerpo legal, establece que los Responsables por Representación deben cumplir las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

- a. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de menores obligados y los representantes de los incapaces.
- b. Los representantes legales de las personas jurídicas.
- c. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- d. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

4. Sujetos excluidos:

El Estado, sus entidades sean o no autónomas, semiautónomas o descentralizadas; las asociaciones y fundaciones de asistencia social, cultural, científicas, educativas, artísticas o deportivas legalmente autorizadas, que no sean lucrativas; asociaciones gremiales, partidos políticos, colegios profesionales y sindicatos de trabajadores, siempre que se encuentren legalmente autorizados; cooperativas legalmente constituidas y sociedades mutualistas organizadas en el país; las instituciones religiosas; las comunidades indígenas y asociaciones de parcelarios; los que por ley o contrato aprobado por ley se declaren exentos; las personas individuales que no obtengan renta afectada después de haber deducido de su renta neta Q.36,000 en concepto de deducciones personales sin necesidad de comprobación, las cuotas pagadas al seguro social, primas de fianza, cuotas de seguros de vida, pensiones alimenticias por orden judicial, gastos médicos y donaciones a entidades estatales o no lucrativas hasta por el cinco por ciento de la renta neta o el máximo de Q.500,000 anual (Artículo 37 del Decreto 26-92 modificado por el Decreto 44-2000 del Congreso de la República), provenientes de su trabajo personal siempre y cuando después de las deducciones indicadas no tenga renta que declarar; y toda otra persona o entidad exceptuada por ley de fomento industrial, y leyes especiales aplicables.

CONCEPTO Y EXPLICACION DE LA VARIEDAD DE LA RENTA

La renta está constituida por el total de ingresos devengados o percibidos (Art. 8 LISR) por una persona, en un periodo determinado, cualquiera que sea su forma, fuente o procedencia.

El concepto de renta en cuanto a la persona está relacionado a la capacidad contributiva, por consiguiente el objetivo debe ser en este caso establecer la materia imponible de este tributo

de forma tal que ella refleje en la forma mas exactamente posible la real de la capacidad económica del sujeto.

El hecho de devengar un ingreso es haber adquirido el Derecho a su percepción, así cuando una persona realiza su trabajo para otro adquiere el Derecho a que se le pague su honorario, sueldo o salario, o cuando el propietario entrega en arrendamiento su finca adquiere el Derecho a que se pague el alquiler convenido. La percepción es el hecho material de recibir efectivamente el ingreso, sea directamente o porque se le acredite en cuenta o en otra forma. Cuando se devenga un ingreso nace el Derecho a percibir, pero este último solo ocurre cuando se puede disponer del ingreso. Esta materia no constituye un problema mayor desde el punto de vista nacional pero desde el de la armonización regional es conveniente seguir uno u otro criterio en forma uniforme.

El Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 7°. establece que conforme al artículo 7°. de la Ley, los períodos de liquidación definitiva anual se dividen por su duración en ordinarios y extraordinarios. Son ordinarios, los períodos de liquidación definitiva anual cuya duración es igual a un año. Son extraordinarios los períodos de liquidación definitiva anual, cuya duración es menor a un año, estos de manera general cubrirán el lapso comprendido entre la fecha de inicio de actividades y la del cierre del primer período de liquidación definitiva anual, o entre la fecha de inicio del período de liquidación definitiva anual y la fecha de cese total de actividades, según corresponda. El artículo 8°. de dicho reglamento establece que de manera general, el período de liquidación definitiva anual principia el uno de julio de un año y termina el treinta de junio del año siguiente. En el caso de personas jurídicas y a su solicitud, la autoridad correspondiente podrá autorizar únicamente un período diferente de liquidación definitiva anual, que principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre del mismo año, siempre que coincida con el ejercicio contable de la

persona jurídica contribuyente. Sin embargo, la autoridad correspondiente podría autorizar períodos especiales de liquidación definitiva anual, a contribuyentes que demuestren fehacientemente que desarrollarán actividades temporales menores de un año, tomando como base las fechas de inicio y de cese de actividades consignadas en el formulario de inscripción y actualización de contribuyentes presentado al Registro Tributario Unificado.

CLASIFICACION O TIPOS DE RENTA

Renta Bruta:

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala en su artículo 8°. estipula que constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.

Renta Neta:

El artículo 37 de LISR establece que las personas individuales que realicen actividades lucrativas y las que obtienen sus ingresos del ejercicio de una actividad profesional o técnico, determinará su renta neta, deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, según los conceptos que establece la ley (Art. 38 LISR).

Continúa indicado el artículo mencionado que constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones incluida la creada por el Decreto número 78-89 del Congreso de la República (Ley de Bonificación Incentivo para los Trabajadores del Sector Privado), y otras remuneraciones similares.

Renta Imponible:

El artículo 37 de LISR establece que la renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las siguientes deducciones:

- a. Suma única de Q.36,000 en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.
- b. Cuotas pagadas a colegios profesionales, primas de fianza, cuotas de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar, por jubilaciones, pensiones y montepíos; las primas de seguros de vida no dotales, de accidentes personales; y gastos médicos hospitalarios contratados autorizadas para operar en el país. Los reintegros de seguros de vida no dotales que las compañías de seguros efectúan a sus asegurados constituyen renta afecta en el período de imposición en que se produzcan, con excepción de las indemnizaciones que se efectúen por seguros de accidentes personales y de gastos médicos.
- c. El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan.
- d. La donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, de acuerdo con las modificaciones efectuadas por el Decreto 44-2000 al artículo 37 del Decreto 26-92.
- e. Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados, entendiéndose por gastos médicos: Los honorarios de profesionales médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos, tratamientos, excepto medicinas; y atención médica; lo pagado por exámenes de laboratorio, radiológicos, patológicos, radiografías, gastrocopías, exploraciones, sonogramas, tomografías y cualquiera otros procedimientos, exámenes o estudios, sean o

no invasivos del cuerpo humano; lo pagado por estadías en hospitales o centros de salud; lo pagado a otros profesionales de la medicina, por emergencias, ambulancia, gastos de rehabilitación y otros relacionados con lo mismo.

En el índice temático de la Ley del Impuesto Sobre La Renta y su Reglamento publicados por Tuncho Granados (1999) se aprecian los siguientes tipos de renta en forma de resumen que fueron recopilados de la ley referida por el autor mencionado:

Tipo de Renta:	Artículos LISR y en RISR	
Renta bruta en la disolución de sociedades	12	
Renta bruta imponible del 5% en pagos trimestrales	61-b	
Renta bruta en arrendamientos	15	
Renta bruta en subarrendamientos	15	
Renta de Fuente Guatemalteca	4	
Renta de Fuente Guatemalteca, situaciones especiales	5	
Renta imponible, su proyección en períodos menores de un año para personas que desarrollan actividades mer- cantiles	43, 44	
Renta Neta, de personas individuales – su determinación	37	
Rentas a artistas, pago definitivo del ISR	64-e	30
Rentas a deportistas, pago definitivo del ISR	64-e	30
Rentas a personas no domiciliadas, su retención	45	
Rentas brutas inferiores a Q.1,000, pagos trimestrales	61-g	

Tipo de Renta:	Artículos LISR y RISR	
Rentas de intereses, obligación de incluirlas en la declaración jurada	31	
Rentas de los asalariados, su retención	67	
Rentas de loterías y similares, determinación del ISR	62	30
Rentas obtenidas en el territorio nacional, afectas al ISR	2	
Rentas obtenidas por el Estado, rentas exentas	6-a	
Rentas obtenidas por las cooperativas, rentas exentas	6-q	
Rentas obtenidas por las Municipalidades, rentas exentas	6-a	
Rentas por Seguridad Social, rentas exentas	6-p	
Rentas presuntas, empresas de transportes no domiciliadas	33	30
Rentas presuntas, facturas especiales	31	30
Rentas presuntas, intereses	31	30
Rentas presuntas, noticias internacionales	36	
Rentas presuntas, películas	35	
Rentas presuntas, profesionales	32	
Rentas presuntas, reafianzamientos	34	
Rentas presuntas, reaseguros	34	
Rentas presuntas, seguros	34	
Rentas provenientes de la inversión de capital, objeto del ISR	1	
Rentas provenientes del trabajo, objeto del ISR	1	

El ingreso o renta no siempre es en efectivo, puede adoptar distintas formas, puede estar constituido por dinero en efectivo que será la forma más usual y sobre lo que no se plantean diferencias. También se entiende por renta el ingreso que no se produce en efectivo, pero si en

cualquier otra forma susceptible de apreciación pecuniaria, como puede serlo en especie, en valores o derechos.

La percepción en especie no ofrece problemas, pero la percepción en valores o derechos puede vincularse a otros conceptos como el de ganancia de capital. Es recomendable formular la materia imponible en los conceptos o términos bien amplios como sea posible, aunque luego se limite su alcance mediante exenciones.

También se dan los ingresos presuntos, calidad que se refiere cuando no existe un ingreso propiamente dicho, sino que resulta necesario presumir su existencia, por ejemplo el caso de la renta imputada a los profesionales según el artículo 32 de la LISR, el que establece que cuando un profesional obligado a presentar declaración jurada anual no la presente; y requerido por la autoridad correspondiente, no cumpla con presentarla dentro del plazo de veinte días hábiles después de notificado, 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 su declaración jurada de renta, por los períodos de imposición inmediatos anteriores al requerido, se presume de Derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión, una renta imponible anual de Q.72,000, que se aplicará a cada uno de los períodos de imposición no prescritos por los cuales no haya presentado declaración jurada. La renta imponible mencionada, se disminuirá en un 50% cuando el profesional de que se trate, tenga menos de 3 años de egresado.

Otro caso es el incremento patrimonial, que es de materia imponible, pues todo incremento que no esté expresamente exento o sujeto a un tratamiento especial de acuerdo con la ley que establece el tributo. Dentro del patrón del control fiscal debe incluirse este tipo de renta, pues puede ocurrir con frecuencia que la verdadera renta de un contribuyente no pueda ser

determinada en forma directa sino que deba recurrirse a procedimientos indirectos y uno de los más efectivos puede ser la comprobación del patrimonio. El incremento de patrimonio que no corresponda a un ingreso conocido y justificado deber ser considerado como el producto de la inversión de rentas o ingresos del periodo correspondiente no conocidas por la administración, siempre que esta medida se complemente con la exigencia de una declaración anual de patrimonio, con fines de control de la renta, independiente de la aplicación de un impuesto patrimonial. Es necesario este tipo de control pues libera a la administración de la necesidad de comprobar la fuente u origen de los ingresos que ha producido el aumento del patrimonio.

Otros de los ingresos imposables son las ganancias de capital, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala lo contempla en los artículos del 25 al 30 capítulo IX. Las ganancias o pérdidas de capital se definen doctrinariamente, como la utilidad o pérdida que una persona obtiene en la venta de un activo de capital menos los gastos en mejoras o impuestos que hubiere pagado por el mismo durante el tiempo de su posesión, como en la venta de bienes inmuebles maquinaria o cualquier equipo, sea nuevo o usado, acciones, bonos de títulos, etc. siempre y cuando dichas transacciones no hagan parte habitual del giro de sus negocios, caso en el cual se les trata como renta corriente, pues estarían dentro del giro autorizado de su actividad.

Las ganancias de capital están sujetas a imposición por razones de justicia y equidad, pues también constituyen un ingreso que viene a aumentar el poder de compra de los contribuyentes. La imposición sobre las ganancias de capital desestimula el desarrollo económico, por eso muchos países no contemplan este rubro como una práctica generalizada y únicamente se dan en aquellos casos en que se desea evitar las ganancias desmedidas de capital en la compraventa de bienes inmuebles o en el mercado de valores,

Para la armonización de la renta de fuente territorial o el sistema que se use se debe comenzar por la armonización de la imposición a la renta bruta, pues requerirá de la uniformación de los tipos de dicha renta, devengadas o efectivamente recibida de cualquier fuente u origen, pues de lo contrario, aun cuando se adoptara una tarifa unificada y sujetando la renta a las mismas deducciones o exenciones, las cargas tributarias serían distintas en los países de la región.

Las utilidades retenidas de las empresas forman parte de las personas al igual que las utilidades distribuidas, por lo cual sujetas a la imposición respectiva. En algunos países del área con el ánimo de fomentar la capitalización de las empresas no gravan las utilidades no distribuidas, lo cual debe ser sujeto de estudio.

La utilidad retenida por la empresa debe formar parte del ingreso personal, sin perjuicio que dicha renta pueda ser eximida de este impuesto, siempre que se compruebe su inversión en términos de asegurar un incremento en la oferta de trabajo o de mejorar las condiciones de la misma.

Las fuentes del ingreso pueden ser el capital o el trabajo y también puede considerarse el caso de la combinación de ambos.

El trabajo es fuente de la renta para quien obtiene su ingreso como producto de ese esfuerzo.

El capital es fuente de la renta para quienes obtienen su ingreso de una inversión del mismo, ya sea en bienes, valores o derechos, como lo son los intereses, alquileres, regalías, dividendos, participaciones y en general los beneficios que puede obtenerse de la inversión.

CAPITULO IV

CONCEPTO DE LA RENTA DE FUENTE TERRITORIAL

La renta de fuente territorial es un principio que consiste en aplicar el tributo a todas aquellas rentas que tenga su fuente ubicada en el territorio del país correspondiente, pero solo a las rentas cuya fuente se encuentra generadas en ese territorio.

Este principio se acepta casi en todas partes del mundo como principio de la soberanía del Estado y en particular con el de la potestad tributaria (poder tributario).

El principio de fuente territorial está en relación con el concepto de fuente de la renta en cuanto a su ubicación. En virtud de este principio se gravan todas las rentas cuya fuente se encuentra en el país, en cuanto si el preceptor tiene su domicilio en el territorio en que está la fuente, como que si su domicilio se encuentra fuera del territorio del país en que esta ubicada la misma; y en este último caso se complican las cosas porque habrá que establecer controles de retención lo cual viene a crear problemas de orden administrativo.

Sea que el perceptor de una renta se encuentre domiciliado en el mismo territorio en que esté ubicada la fuente de ella o que por estar domiciliado fuera del territorio se encuentre sujeto a las retenciones correspondientes, siempre el impuesto se aplica en virtud del principio de renta territorial.

El fundamento para aplicar el principio territorial estriba en que el país que lo adopte está gravando la renta cuya fuente se encuentra en su territorio, con prescindencia del domicilio de su titular. El principio de renta mundial es solo una extensión del principio de renta territorial, para advertir que todo país cualquiera que sea el principio que siga su legislación está aplicando siempre el principio de fuente territorial y lo primero como una excepción.

El Derecho para gravar la renta surge de la ubicación de su fuente en el territorio del país que la grava y por consiguiente sujeta a la potestad tributaria de ese Estado.

La conveniencia económica de gravarla surge del hecho que la renta de fuente de un país, en la que su titular reside fuera de ese territorio, dicha renta se excluye de toda tributación al consumo por lo que no puede aceptarse también una exclusión del impuesto sobre la renta.

La persona que obtiene un ingreso en un país tiene una determinada capacidad contributiva y el hecho de no tener domicilio en el país no puede convertirse en un factor de privilegio frente a la tributación nacional.

CONCEPTO DE LA RENTA DE FUENTE MUNDIAL

El concepto de la renta de fuente mundial se basa en el domicilio del sujeto del tributo para determinar la procedencia del gravamen, con prescindencia de la ubicación de la fuente, esto significa que los domiciliados están gravados por las rentas de fuente ubicada en el territorio del país y fuera de él, pero los no domiciliados en ese país no estarían afectados a impuestos por las rentas de fuente ubicada en ese país.

Por lo regular los países que practican este sistema gravan la renta que tengan su fuente en el territorio del ámbito soberano y además gravan las rentas que provengan de fuente ubicada fuera de dicho ámbito cuando el perceptor de la misma esté domiciliado en su territorio.

Los sistemas de renta territorial y el de renta mundial no son excluyentes, sino que el segundo es solo una excepción del primero. Cabe observar que en ambos casos se gravan las rentas cuya fuente se encuentre en el territorio del país, con la diferencia que en el caso del principio

territorial se gravan solamente las generadas dentro de su territorio y en el caso del principio mundial se gravan también las que proceden de fuente ubicada fuera del territorio cuando el perceptor es un domiciliado en dicho territorio.

La aplicación del principio de renta mundial jurídicamente se fundamenta en que toda persona domiciliada en un país determinado está sujeta a la potestad tributaria del Estado correspondiente.

En el plano económico-tributario se debe advertir que la aplicación de este principio significa la ampliación de la base de imposición del impuesto sobre la renta de las personas y consiguientemente al incremento de su ingreso fiscal, desde que las rentas de fuente ubicada en el territorio se agregarán a la base de imposición las rentas obtenidas por los domiciliados, de fuentes ubicados fuera de él.

Por otra parte, la aplicación del principio de renta mundial tiene un objetivo de equidad, porque si una persona recibe rentas de fuente ubicada fuera del territorio se encuentra exenta del tributo por esas rentas, estaría en una situación relativa de privilegio con respecto a otra que obtiene todas sus rentas de fuente ubicada en el país; aparte que podría existir la tendencia a invertir en países de bajo nivel de imposición y así aliviar su carga tributaria.

LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN DE GUATEMALA

Artículo 4°. Del Decreto 26-92 del Congreso de la República –Ley del Impuesto Sobre la Renta -, como principio general estipula: Se considera renta de Fuente Guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier

naturaleza invertidos o utilizados en el país, o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos. El artículo 5°. Del mismo cuerpo legal continúa indicando que también se consideran rentas de fuentes guatemaltecas:

- a) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero,
- b) Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.
- c) Todo pago o créditos por concepto de regalías y por asesoramiento técnico, financiero, administrativos o de otra índole, que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en Guatemala.
- d) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturas, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero.
- e) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos,
- f) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre Guatemala y otros países e independientemente del lugar

en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Las provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre Guatemala y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.

- g) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.
- h) Las rentas provenientes de la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, videotape, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable.
- i) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.
- j) Rentas provenientes de espectáculos públicos, tales como cines, teatros, club nocturno y similares; y
- k) Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.

SISTEMAS DE LA FUENTE DE RENTA EN LOS PAISES CENTROAMERICANOS

Los países no desarrollados son normalmente importadores de capital y por consiguiente defienden la aplicación del principio territorial, representado por el Derecho de gravar la renta producida de fuente ubicada en su territorio, con prescindencia del domicilio del perceptor.

Los países desarrollados son normalmente exportadores de capital y consecuentemente defienden la aplicación del principio mundial representado por el Derecho de gravar las rentas de las personas domiciliadas en el país, con prescindencia de la ubicación de la fuente.

Sin embargo, lo dicho no tiene carácter absoluto porque como el principio mundial no es excluyente sino que una extensión del territorial, hay países no desarrollados que aplican ese primer principio en su legislación, tal el caso de Honduras en el área centroamericana.

ARMONIZACION DE LOS SISTEMAS DE RENTA EN CENTROAMÉRICA.

La circunstancia de que en algunos casos la fuente de la renta y el domicilio del perceptor de la misma se encuentren en distintos países, seguido de que todos los países gravan la renta producida de fuente ubicada en su territorio y de que algunos gravan todas las rentas obtenidas por las personas domiciliadas con prescindencia de la ubicación de la fuente, dará lugar a que en algunos casos determinadas rentas serán gravadas en su fuente y luego en cabeza de quien la percibe. Lo expresado constituye el problema conocido como de doble tributación internacional, que se debe considerar como una consecuencia de la aplicación del principio de renta mundial por las razones ya señaladas.

Este problema tiene importancia tanto en las relaciones de los países centroamericanos con terceros países como entre sí y es necesario tratarlo, porque puede constituir uno de los mayores inconvenientes para avanzar en un proceso de armonización.

Los países centroamericanos son países en desarrollo, y en sus relaciones con los países desarrollados deben tener en cuenta el sistema que mas se adapte a sus necesidades y deben hacerlo en forma armonizada para evitar problemas que pueden presentarse en la unificación de la función operacional y así como de objetivos y metas conjuntas

Frente a los países desarrollados los países que no lo están y que son importadores de capital necesariamente deben defender la aplicación integral del principio territorial, en cuanto significa aplicar el impuesto sobre la renta de fuente nacional, aunque su perceptor esté domiciliado en el exterior.

Por su parte, los países desarrollados, en su calidad de exportadores de capital, defenderán la aplicación del principio de renta mundial, porque favorece la ampliación de su base de imposición y porque el eximir la renta proveniente de inversiones en el exterior, puede convertirse en un fuerte estímulo para invertir en dichos países y convertirse en una discriminación en contra de los inversores dentro de su propio país.

Para solucionar este problema en algunos casos se ha optado en los países no desarrollados por eximir total o parcialmente del impuesto personal sobre la renta, las obtenidas por inversionistas extranjeros con el objeto de atraer dichas inversiones. Sobre este aspecto es necesario mencionar que generalmente la inversión de capital del exterior llega a los países en vías de desarrollo atraídos por el nivel de rentabilidad y no por las concesiones tributarias.

En estas condiciones los países en vías de desarrollo no pueden renunciar a gravar las rentas cuyo origen está en fuentes ubicadas en el territorio del país.

La solución que generalmente se ha llegado por la vía de tratados es la de que los países exportadores de capital que aplican el principio de renta mundial, lo hagan dando como crédito el impuesto pagado por la renta de procedencia extranjera al ser gravada en su fuente, con lo cual se mantiene a salvo el principio de equidad interna y tratar de evitar la doble tributación.

El problema tiene una dimensión diferente entre los países centroamericanos porque no se dan las condiciones que existen en las relaciones entre los países desarrollados, desde luego todos necesitan transferencias de capital y no están en condiciones de hacer fuertes inversiones en otros países del área, y las inversiones que se hacen obedecen a razones de mercado generalmente y son deseadas dentro de los objetivos del proceso de integración, considerando además que las condiciones de nivel de imposición son mas o menos equivalentes, pero que pueden ser mejoradas.

Sobre la base de las consideraciones anteriores parece como la solución más recomendable la adopción por los países de Centroamérica del principio de renta territorial por las siguientes razones: Los países centroamericanos frente a terceros países son normalmente importadores de capital y no se produce la ampliación de la base de imposición que pueda temerse, pues el sistema supone la aplicación a rentas generadas o de fuente interna. En caso de ampliarse la base impositiva en forma excepcional, estos países carecen de la organización administrativa necesaria para detectarlas o conocerlas, por lo que no conviene implementar otro sistema, puro o mixto, precisamente porque tendría que tener un carácter amplísimo, con alto costo, para casos de excepción.

Puede haber inversiones de domiciliados en un país centroamericano en otro de la región, pero estas inversiones son deseadas y difícilmente podrían producirse por razones de orden tributario, ya que entre los países centroamericanos no existen desniveles en el grado de imposición que pudiera justificarles.

El país donde se hace la inversión gravaría la renta producida en su territorio y en cambio el país del domicilio del inversor se beneficiaría con la incorporación de dichas rentas que elevarían su capacidad de consumo o inversión interna.

La posibilidad de alterar la equidad interna por la exención de renta provenientes del exterior, como la tendencia de las personas a diversificar sus inversiones en diferentes países con el objeto de quebrar la progresividad del impuesto, puede ser efectivamente corregida al aplicar el principio territorial con un buen sistema de retención suficientemente elevado, que sea compatible con el crédito otorgado en terceros países.

El principio territorial aplicado sobre las bases anteriores garantiza por igual el ingreso fiscal de los diferentes países centroamericanos y elimina los problemas de doble tributación que generaría la aplicación del principio de renta mundial, con resultados teóricos pero no prácticos.

El objetivo de esta investigación es para explicar, por medio del análisis de las normas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Guatemala, que dicha ley se puede catalogar dentro del sistema del orden territorial, tal como lo indica la misma ley en su artículo 4º., como principio general, que las rentas allí estipuladas son de “Renta de fuente guatemalteca”. Asimismo se

puede además explicar en que consisten los sistemas de imposición, si existen o no diferencias importantes entre Renta de Fuente Territorial y Renta de Fuente Mundial. Como corolario de lo anterior, y con el análisis haciéndolo extensivo a la situación centroamericana, se puede comparar y determinar si existe o no armonización tributaria en la región, que como ya se explicó es un peldaño importante para el desarrollo económico del área.

CAPITULO V

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Seguidamente se presentan cuadros de cotejo que contienen la información recabada al analizar y comparar las leyes del impuesto sobre la renta de los países que comprenden el área centroamericana.

Cuadros de Cotejo:

Algunas situaciones en las leyes del impuesto sobre la renta de los países centroamericanos que es necesario resaltar, a efectos de tener una mejor visión del sistema impositivo relativo al Impuesto sobre la Renta en la región centroamericana;

SITUACIONES DE RENTA	GUATEMALA	EL SALVA.	HONDURAS	NICARAGUA	C. RICA
a) ¿Se contempla una distinción con amplitud la tributación al ingreso entre personas naturales y jurídicas, aplicando a estas últimas una escala de tasas progresivas distinta a la de personas naturales?	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
b) ¿Hay diferencia en la tributación a la renta de las Personas jurídicas de la natural?	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
c) ¿Qué sistema de renta se practica en cada uno de los países del área centroamericana.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
d) ¿Se gravan las utilidades retenidas en reservas o capitalizaciones?	SÍ	SÍ	NO	NO	NO
e) ¿Se gravan los dividendos o participaciones sociales para socios domiciliados en el país?	NO	SÍ	SÍ	NO	SÍ
f) Tratamiento (sí se gravan o no) de los dividendos de acciones al portador:	NO	SÍ	SÍ	NO	SÍ

g) Tratamiento a los dividendos o participaciones sociales a favor accionistas domiciliados en el exterior:	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ
h) Tratamiento a Intereses pagados a personas domiciliadas en el exterior:	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	NO
i) Otras rentas de Fuente Nacional pagadas a personas domiciliados en el exterior:	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
j) ¿Se gravan las Ganancias de capital: ?	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	NO
k) ¿Se permite la deducción o arrastre de pérdidas contra utilidades futuras?	SÍ	NO	SÍ	SÍ	SÍ
l) ¿Sobre el método de amortización de activos depreciables:	LINEAL	LINEAL	LINEAL Y ACELERADO	LINEAL	ABIERTO
m) ¿Cómo se permite la reinversión de utilidades como incentivo?:	SI	NO	SI	SI	SI
n) Que tasas o escalas de tributación a la renta de personas naturales domiciliadas:	Progresivo	Progresivo	Progresivo	Progresivo	Progresivo
o) Se permite las deducciones por cargas familiares:	NO	NO	NO	NO	SI
1) Monto por el contribuyente o persona básica:					NO
2) Monto por el Cónyuge:					C2, 400
3) Montos por los hijos:					C1, 800
4) Deducción única, o tramo exento	SI	SI	SI	SI	SI

Este cuadro de cotejo recoge información sobre si los tipos de renta indicados, y en cada uno de los países centroamericanos que se grava bajo el sistema de Renta Territorial (Nacional) se marcó con una "T", y en cuanto al sistema de Renta a Nivel Mundial se marcó con una "M". Se indican las dos letras en cada país si se dan ambos casos de renta.

SITUACIONES DE RENTA	Guatemala	EL SALVA.	HONDURAS	NICARAGUA	C. RICA
Con origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en cada país (invertidos o utilizados en el país), cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos, lo siguiente:					
a) Todo ingreso generado por capitales.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
b) Todo ingreso generado por bienes.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
c) Todo ingreso generado por servicios.					
d) Todos ingresos generado por derechos.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
e) Ganancias cambiarias.	Territorial Mundial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
l) Situaciones especiales: también se consideran renta: Remuneraciones (sueldos, honorarios, Bonificaciones, aguinaldos y	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial

<p>dietas y Otras) que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o Dependientes en el país o en el extranjero.</p>					
<p>2) Remuneraciones (sueldos, honorarios Bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras) que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y devehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en cada país independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
<p>3) Todo pago o créditos por concepto de regalías y por asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole, que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en cada país.</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
<p>4) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales,</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial

representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero					
5) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
6) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre éste país y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Las provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre este país y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
7) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial

<p>8) Las rentas provenientes de la producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, videotape, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable.</p>					
<p>9) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
<p>10) Rentas provenientes de espectáculos públicos, tales como cines, teatros, club nocturno y similares.</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial
<p>11) Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.</p>	Territorial	Territorial	Mundial	Territorial	Territorial

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN CENTROAMÉRICA:

a) PERSONA Y EMPRESA:

Para el análisis correcto del Impuesto sobre los ingresos o rentas es necesario hacer una pequeña explicación sobre algunos conceptos como son los de persona, empresa y su relación entre sí.

Se entiende como persona a todo ente natural o de origen legal (ficticio) capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones. En cuanto a la explicación de lo que se entiende como empresa, se puede definir como toda entidad que constituya una unidad económica, con patrimonio propio y que se dedique a una actividad lucrativa de acuerdo a su autorización legal para operar.

Lo más importante, es decir lo que es de mayor interés aclarar es la relación que existe entre ambos entes: persona y empresa. Entre ellos existe una relación de propiedad, las personas son propietarias de las empresas, con independencia de la naturaleza de ellas. Se da el caso en que una empresa puede pertenecer a una persona natural y por consiguiente se da el caso de una empresa unipersonal; pero no significa que la persona asuma el carácter de empresa sino simplemente el hecho anotado antes, que la empresa pertenece a una persona, sin que empresa y persona pierdan sus características que las individualizan. Lo mismo ocurre cuando la empresa pertenece a una persona jurídica, no significa que la persona jurídica sea empresa, sino solo que es su propietaria.

Lo que ha ocurrido hasta el presente es que las diferentes legislaciones han discriminado respecto de la forma de propiedad de la empresa para aplicar los impuestos sobre el ingreso, lo que carece de racionalidad. No existe razón para aplicar un impuesto diferente a las sociedades de personas que a las de capital, basados en diferentes presunciones en cuanto a su magnitud, porque no puede desconocerse la posibilidad de transformarse unas en las otras, según sea el tratamiento tributario mas favorable. El ingreso de las empresas en definitiva va a las personas naturales que son sus propietarios, sea en forma directa o mediante alguna de las ficciones jurídicas establecidas en las leyes, por lo que muy bien se puede decir que la empresa carece de fines en sí misma como productora de ingresos, pero este hecho no le resta individualidad a la empresa como tal, que actúa en la vida económica y que adopta decisiones como unidad económica.

De esta manera, el impuesto sobre el ingreso debe alcanzar a las personas, en cuanto éste representa una determinada capacidad contributiva, y adoptando en este caso la función de un instrumento esencialmente financiero, para transferir recursos del sector privado al sector público y en el caso de la empresa, este impuesto debe afectar las utilidades de la empresa, como instrumento económico para inducir la reasignación de recursos en el sector privado. Dado lo anterior no debe entenderse que existen dos impuestos sobre la renta, uno sobre los ingresos de los individuos y otro sobre las utilidades de las empresas. Además, por estar vinculados con el ahorro y la inversión, se hace necesario hablar un poco sobre esos conceptos.

El desarrollo económico dependen del ahorro y la inversión. El desarrollo dependerá de la expansión del aparato productivo y esta de la inversión, sea con participación de los particulares o del Estado. Las opciones podrían ser sobre quien y como se hará el ahorro y la

inversión, si el Estado o los particulares, si a través de la propiedad colectiva o de los medios de producción o a través de la empresa privada. Cualquiera que sea la decisión, ella corresponde al campo de la política económica y no de la tributaria; corresponderá a la política tributaria proporcionar el instrumental tributario adecuado para cumplir una u otra política económica y que dicho instrumental actúe en forma eficaz.

La realidad que se advierte en las economías centroamericanas es que el Estado, aparte de sus funciones cada vez en expansión en cuanto a proporcionar servicios, seguridad, educación, sanidad, previsión y otros, también ha asumido la función de crear y expandir las economías externas, a través de obras de infraestructura y aun de participar directamente en el proceso económico a través de empresas de producción; pero de todas formas, el aparato productivo depende de la empresa privada en forma importante. La ampliación del aparato productivo, cuantitativa y cualitativamente, depende en parte importante de la actitud de la empresa privada, en cuanto al ahorro e inversión. También habrá que tener en cuenta que las economías centroamericanas se caracterizan por una acentuada concentración de la riqueza, al mismo tiempo que demuestran incapacidad para proporcionar trabajo a una población de rápido y descontrolado crecimiento. Es posible de que se de la necesidad de una mayor y mejor distribución del ingreso.

Las medidas de redistribución del ingreso pueden ser conflictivas con las medidas de fomento al ahorro y la inversión. Cuanto mayor sea el excedente de ingreso de las personas que se retiren con fines de redistribución, menor será la capacidad de ahorro e inversión para expandir el aparato productivo y tal capacidad podrá anularse, si se retira el total, pero en tal caso se habrá operado una transformación de la estructura económica, que no le corresponde

calificar a la política tributaria, sino aceptarla como una opción válida, en tanto ella se adopte conscientemente.

La política de imposición al ingreso debe considerar el conflicto antes indicado en la forma mas positiva posible, y de allí se puede inferir la razón por la cual los gobernantes y legisladores han estructurado las leyes tributarias, dentro de las que está la Ley del Impuesto sobre la Renta, la que es objeto de un somero estudio en este trabajo.

El impuesto sobre la renta de las personas tiene una finalidad esencial que es la de ser instrumento para transferir ingresos del sector privado al sector público para el financiamiento del gasto público, pero no por ello debe olvidarse del conflicto que ya se indicó anteriormente, debe tenerse en cuenta el efecto de reducir el ahorro y por ende la inversión para el sector productivo.

La empresa se grava en forma independiente y por razones diferentes que las personas, ya que obtiene su ingreso de una actividad fundada esencialmente en la existencia y preservación de un capital. La incidencia del impuesto sobre la renta se materializa tanto en el gravamen a las utilidades de ésta como en la forma de llegar a la determinación de la base de imposición. El ingreso fiscal debe constituir un objetivo de importancia en este impuesto, aún cuando no sea su principal característica. El impuesto sobre la renta de las empresas no es un impuesto neutro en cuanto a su incidencia en la reasignación de recursos dentro del sector privado y debe ser usado como un instrumento para alentar determinadas actividades productivas y para incentivar el ahorro y la inversión.

Habiéndose hecho un somero bosquejo sobre algunos aspectos de orden económico que pueden ser afectados por el gravamen del ingreso o renta de las personas, se procede ahora a señalar algunas situaciones que es necesario resaltar, a efectos de tener una mejor visión de los sistemas impositivos, particularmente de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, tanto nacional como de la región, lo que es objeto de estudio.

b) LEGISLACIÓN COMPARADA:

De los cuadros de cotejo de información tributaria relacionada con el Impuesto sobre la Renta a nivel de área centroamericana, se obtuvo la siguiente información:

a) Respecto de la tributación a la renta de las empresas:

Guatemala:

La tasa que grava a las empresas a partir del Decreto 44-2000 del 30 de junio del año 2,000 es del 31 % (artículo 13 que modifica el 43 del Decreto 26-92), o sea que fue confeccionado únicamente de un solo tramo; en cambio la tasa o escala progresiva para las personas individuales es de cuatro tramos, que inicia con un 15% y termina con 31%.

El Salvador:

Tarifa especial de cuatro tramos para las personas naturales y de uno para las empresas.

Honduras:

Las empresas con escala de cinco tramos y las personas naturales con escala de dos tramos.

Nicaragua:

La persona natural con escala de 5 tramos y las empresas con uno.

Costa Rica:

En Costa Rica se dan casos especiales, pues las personas naturales asalariadas están afectas por medio de dos tramos o escalas, en cambio los profesionales y las personas que se dedican a actividades lucrativas están sujetas a cinco tramos. Las personas jurídicas sujetas a impuestos en base a tres tramos o escalas.

b) En relación al sistema o concepto de Renta:

Guatemala:

Practica un sistema de renta territorial (de la Fuente de Renta guatemalteca).

El Salvador:

A partir de 1992 El Salvador adoptó el sistema de renta territorial para ambos, las personas naturales y las jurídicas.

Honduras:

Su sistema es el de Renta Mundial y afecta todo tipo de renta, basándose siempre en el domicilio de la persona o de que si la renta se produjo en su territorio.

Nicaragua:

El sistema que practican es el de Renta Territorial.

Costa Rica:

La territorialidad es el sistema de grabación impositiva, o sea de la fuente costarricense.

c) Tributación de las utilidades retenidas en reservas o capitalizaciones:

Guatemala:

En Guatemala no se gravan los montos que se acreditan a Reservas, pero si se gravan las utilidades retenidas o no distribuidas. Existe un pequeño incentivo a la Reinversión de utilidades que es del 5% sobre la renta neta que no paga impuestos para casos especiales.

La contabilidad se lleva por el sistema de lo devengado, por lo que las utilidades capitalizables por disposición de los socios han sido gravadas.

El Salvador:

Se gravan las utilidades capitalizadas, reinvertidas y las retenidas, pero no las reservas estipuladas por la ley, las cuales son deducibles para efectos de impuestos.

Honduras:

Media vez no se distribuyan las utilidades no se gravan.

Nicaragua:

No se gravan las utilidades retenidas ni las reservas.

Costa Rica:

Las utilidades retenidas no se gravan, existen incentivos para las exportaciones que no gravan utilidades especiales.

d) Tratamiento de los dividendos o participaciones sociales para socios domiciliados en el país:

Guatemala:

No se gravan por haber pagado el impuesto las empresas que produjeron la utilidad.

El Salvador:

Se gravan totalmente en el impuesto personal, pero si se obtiene crédito del impuesto pagado por las personas jurídicas que generó el dividendo.

Honduras:

Se gravan con un 10%.

Nicaragua:

Los dividendos no se gravan.

Costa Rica:

Se gravan con una tasa del 15%, pero si fue una Sociedad Anónima quien distribuye los dividendos paga el 5%.

e) Tratamiento de los dividendos de acciones al portador:

Guatemala:

No se gravan.

El Salvador:

Se gravan totalmente en el impuesto personal, pero hay crédito por el impuesto pagado por la sociedad.

Honduras:

Pagan un impuesto definitivo del 10%, aún cuando la empresa que distribuyó haya pagado lo que le correspondía sobre utilidades.

Nicaragua:

Los dividendos no son gravados.

Costa Rica:

Se gravan con el quince por ciento de manera general y con el cinco por ciento cuando se obtienen de una Sociedad Anónima.

f) Dividendos o participaciones sociales a favor accionistas domiciliados en el exterior:

Guatemala:

Se gravan con el 10% como impuesto definitivo.

El Salvador:

Se gravan con el 20% si los obtienen personas naturales y no están gravados si los obtienen personas jurídicas.

Honduras:

Se gravan con el 15%.

Nicaragua:

No se gravan.

Costa Rica:

Se gravan con el 15%, o con el 5% si provienen de una Sociedad Anónima.

g) Intereses pagados a personas domiciliadas en el exterior:

Guatemala:

Sujetos al 10% como impuesto definitivo.

El Salvador:

Se gravan con el 20%

Honduras:

Se gravan con el 5%.

Nicaragua:

Se considera el 75% de los intereses como renta afecta, pagando el 18.75% de impuesto.

Costa Rica:

No gravan los intereses por préstamos de financiamiento exterior.

h) Otras rentas de Fuente Nacional pagadas a personas domiciliados en el exterior:

Guatemala:

La remesa de regalías, sueldos, honorarios, asesoramiento se gravan con un impuesto del 31% a partir del Decreto 44-2000 del Congreso de la República del 30/6/2000.

El Salvador:

Se gravan con un promedio del 20% la mayoría de las remesas al exterior.

Honduras:

Se gravan todas las remesas al exterior con tasas que van del 10% a un 30%.

Nicaragua:

Las regalías se gravan con un 17.5%, sueldos con el 5%, alquileres con el 20% y otros.

Costa Rica:

Se gravan con el 50% las radionovelas, el asesoramiento con el 25% y otros con el 30%.

i) Ganancias de capital:

Guatemala:

Se gravan la de todos los bienes muebles e inmuebles.

El Salvador:

Se gravan tanto de bienes inmuebles como las de muebles. Para su cómputo existen normas especiales.

Honduras:

Se gravan todas las ganancias de capital.

Nicaragua:

No se gravan las ganancias de capital de las personas naturales, pero si se gravan las de las personas jurídicas.

Costa Rica:

Solamente las que provienen de una actividad habitual.

j) Arrastre de pérdidas:

Guatemala:

Se permite la deducción de todas las pérdidas fiscales únicamente a las empresas nuevas dentro del quinquenio de su constitución.

El Salvador:

No se permite el arrastre de las pérdidas. Su sistema contable es de lo “percibido”.

Honduras:

Concede el arrastre para empresas calificadas como base para los tres años posteriores.

Nicaragua:

Concede arrastre de pérdidas para todas las empresas, para ser compensadas en cuatro años posteriores.

Costa Rica:

Concede el arrastre de pérdidas de las empresas industriales en los tres años posteriores.

k) Amortización de activos depreciables:

Guatemala:

Método lineal.

El Salvador:

Método lineal.

Honduras:

Método lineal y se permite depreciación acelerada para actividades industriales y agropecuarias clasificadas como básicas.

Nicaragua:

Método lineal y acelerado si se solicita.

Costa Rica:

Absoluta flexibilidad para aplicar cualquier método de depreciación, previa autorización.

l) Reinversión de utilidades:

Guatemala:

Otorga una deducción del equivalente al 5% de la renta neta, de las utilidades que se reinviertan en bienes de producción, activos fijos, capacitación y otros programas especiales.

El Salvador:

La ley del impuesto sobre la renta no contempla incentivos especiales para la reinversión de utilidades.

Honduras:

Existen leyes especiales para inversión, pero la reinversión de utilidades todavía no se contempla.

Nicaragua:

No se gravan las utilidades reinvertidas que aumenten la capacidad productiva.

Costa Rica:

La Ley del impuesto sobre la renta no contempla ningún incentivo para la reinversión de utilidades, pero si existen leyes especiales que promueven la inversión.

m) Tributación a la renta de personas naturales domiciliadas:

Guatemala:

Escala de tasas progresivas que va del 15% al 31%

El Salvador:

Escala de tasas progresivas del 10% al 30%

Honduras:

Escala de tasas progresivas, cinco tramos, las que a partir de 1999 no pasan del 25%

Nicaragua:

Escala de tasas progresivas hasta un 25%

Costa Rica:

Escala de tasas progresivas para asalariados hasta un 15% y para personas que se dedican a actividades lucrativas y profesionales hasta un 25%.

n) Deducciones por cargas familiares:

Por el contribuyente o persona básica:

Guatemala:

Deducción personal de Q.36,000 al año.

El Salvador:

Las personas naturales tienen los primeros C.22,000 exentos de impuestos.

Honduras:

A partir de 1999 las personas naturales no pagan impuestos hasta L.70,000

Nicaragua:

El mínimo no imponible hasta C.50,000 al año.

Costa Rica:

Los asalariados con Colones 198,400 exentos y los profesionales y personas que se dedican a actividades lucrativas tienen Colones 881,000 exentos, ambos como primer tramo de su respectiva escala.

Por el Cónyuge:

Guatemala:

Ninguna deducción permitida

El Salvador:

No se otorga deducción.

Honduras:

No hay deducción.

Nicaragua:

No se permite deducción.

Costa Rica:

Cuando no haya separación legal 2,400.00 Colones como deducción directamente al impuesto por pagar durante el año.

Por hijos:

Guatemala:

No hay deducción específica.

El Salvador:

No se permite deducción.

Honduras:

La reformas a la ley han dejado fuera las deducciones

Nicaragua:

No se permiten deducciones.

Costa Rica:

Deducción de 1,800 Colones por cada hijo menor de edad, directamente del impuesto a pagar.

CAPITULO VI

CONCLUSIONES

I. En una política de imposición sobre el ingreso se deben diferenciar dos impuestos de objetivos y características diferentes, un impuesto general sobre el ingreso de las personas, que tiene esencialmente el carácter de instrumento financiero y destinado a transferir recursos del sector privado al sector público, y un impuesto especial sobre las utilidades de las empresas que tiene como función esencial la de actuar como instrumento económico para promover la reasignación de recursos en el sector privado; lo cual en el análisis llevado a cabo con las Leyes del Impuesto sobre la Renta de toda el área centroamericana, si reflejó dicha tendencia.

II. Todos los países centroamericanos si distinguen con amplitud la tributación al ingreso entre personas naturales y jurídicas, aplicando a estas últimas escalas de tasas no progresivas distintas a las de personas naturales que si están estructuradas bajo esas bases. El impuesto a las personas jurídicas, que en todos los países de Centro América son tasas únicas, excepto en Costa Rica, muestran estar ligeramente arriba de las escalas establecidas para personas naturales, pero no son substanciales.

III. Solamente en El Salvador se grava totalmente, dentro del impuesto personal, los pagos o distribuciones de dividendos y participaciones sociales. En Costa Rica se gravan con tasa única y definitiva del 15%, en Honduras con el 10% y en el resto de los países no se gravan, por lo que se presume que su política se encamina a incentivar la inversión de corporaciones grandes y también para evitar la doble tributación.

IV. El sistema de renta mas utilizado en Centro América es el de la Renta Territorial, siendo la única excepción Honduras que sigue la línea del sistema a nivel mundial.

V. Siendo solo Honduras el único que aplica el principio de Renta Mundial en forma totalizante, no sería muy difícil convencerles sobre las ventajas de la armonización de las políticas de tributación a nivel del área.

VI. En Guatemala esta bien definido el principio de la “Fuente de Renta Guatemalteca”, es decir que se apega al sistema territorial de grabación o imposición y cuya política tributaria persigue, como en todo país en desarrollo, el de atraer capitales foráneos y también no coartar su expansión que es una característica de los que buscan rentabilidad para sus inversiones.

VII. En relación a las reglas para establecer la fuente del ingreso, determinar la renta imponible, tasas aplicables a rentas de beneficiarios del exterior e incentivos por reinversión y otros, todos los países siguen criterios diferentes.

VIII. En Guatemala y El Salvador se gravan las utilidades de las empresas en general, sean o no distribuidas a sus socios, caso distinto lo es en Honduras, Nicaragua y Costa Rica, países en donde el impuesto afecta únicamente a las utilidades que se distribuyen y aún, posteriormente gravan a los beneficiarios que las reciben, aunque con tasas menos gravosas, pero en si desalientan o desmotivan la inversión de capitales.

IX. En todos los países de Centro América se gravan casi todas las remesas de rentas que se envían al exterior, sean estas regalías, sueldos, honorarios, alquileres y otros tipos de renta. Costa Rica es el único país en donde no se gravan las remesas de intereses por capitales obtenidos del exterior, los que son bien necesitados para financiar su desarrollo interno.

Esta política de gravar las remesas al exterior es afín al principio de territorialidad y además es congruente con la política de créditos impositivos que la mayoría de países desarrollados otorgan o contemplan dentro de su política de expansión económica, a efectos de no afectar a sus connacionales con doble imposición y también a desmotivar la inversión extranjera.

- X. Las ganancias de capital se gravan en todos los países del área, con excepción de Costa Rica, que lo hace únicamente cuando se refiere a una actividad habitual
- XI. Solo El Salvador no permite en Centro América el crédito de pérdidas de personas jurídicas en años anteriores a las ganancias de los años subsiguientes.
- El arrastre de pérdidas es una política tributaria para ayudar económicamente y al desarrollo del sector privado, ante todo cuando se inician las inversiones y se requiere de mucho apoyo y en especial el estatal. Las empresas rinden con creces en el futuro y de esa cuenta el Estado se recupera y además ha permitido el desarrollo de su economía.
- XII. El sistema para amortizar el uso y consumo de propiedad, bienes y equipo, es casi uniforme en toda Centro América. En todos se usa el sistema lineal de depreciación. En Honduras y Nicaragua permite además sistemas acelerados de depreciación si son justificados. En Costa Rica utiliza un sistema técnico abierto que permite adecuar la depreciación a la clase de comercio o industria.
- XIII. La tributación de las personas naturales en el área se basa en escalas distintas de tasas progresivas. Se utilizan tramos con niveles que van desde rubros exentos con tasa cero, hasta el 40% que es el mas alto en Nicaragua.

CAPITULO VII

RECOMENDACIONES

Se hace necesario tomar las siguientes medidas a nivel regional a efectos de armonizar la política tributaria en el área (y por ende la legislación correspondiente):

- a) Un tratamiento uniforme para gravar la renta de las personas naturales y las utilidades de las empresas. En otras palabras las tarifas del impuesto deben ser estructuradas con el fin de que coadyuven al desarrollo económico integrado de la región;
- b) Adoptar tasas similares para ser aplicadas a las utilidades de las empresas y de esa manera permitir la competencia regional, pero en otro orden económico.
- c) Utilizar el sistema de renta territorial en el área centroamericana, y así instituir un ingreso afecto o renta imponible de una misma categoría.
- d) Se deben uniformar las tarifas para gravar ingresos y utilidades de beneficiarios domiciliados en el exterior, tal el caso del pago de regalías, asesorías de las casas matriz, expertos, intereses, comisiones, y otras rentas, a efectos de permitir el flujo de los propios capitales centroamericanos.
- e) Armonizar los incentivos fiscales en las leyes del Impuesto Sobre la Renta a nivel regional y de esa forma permitir un desarrollo balanceado.
- f) Armonización de las normas para determinar la renta líquida gravable de las empresas, adoptando una política de gastos deducibles a la renta en forma uniforme.
- g) Evitar la doble tributación, por ser inconstitucional; los dividendos deben pagar impuestos en la fuente de su generación únicamente.
- h) Armonización de las tasas de imposición para las personas naturales y forma de determinación.

- i) De alguna forma, con el ánimo de armonización, Honduras podría ser el primer país, en donde se de inicio a la unificación de sistemas tributarios, dado a que este el único que contempla el sistema de renta a nivel mundial.

Como está explicado, el origen de la renta, para gravarlo, se basa en dos sistemas, uno que consiste en aplicar el tributo a todas aquellas rentas que tengan su fuente ubicada en el territorio del país correspondiente, pero solo a las rentas cuya fuente se encuentre en ese territorio. En cuanto al principio de renta mundial, se basa en la consideración del domicilio del sujeto del tributo para determinar la procedencia del gravamen, con prescindencia de la ubicación de la fuente, esto significa que los domiciliados están gravados por las rentas de fuente ubicada en el territorio del país y fuera de él, pero los no domiciliados, en ese país no estarían afectos a impuesto por las rentas de fuente ubicada en ese país.

También se debe considerar, dentro de la política tributaria de los países del área, para una mejor estructuración de la misma, lo siguiente:

- 1) Las utilidades retenidas, así como las reservas de capital deben gravarse dentro de la declaración personal de los dueños de las empresas; no obstante se puede dar la opción de, como incentivo a la inversión, de reinvertirlas y así no quedar sujetas a imposición.
- 2) Los ingresos personales por dividendos o utilidades percibidas debieran ser incluidas como ingreso personal en las declaraciones individuales, de personas domiciliadas en el país, pero dentro de los rubros de no afectos, para evitar la doble imposición, únicamente para control y estadística.

- 3) Los dividendos o participaciones sociales a favor de accionistas domiciliados en el exterior debieran gravarse con una tasa proporcional, la cual se debe establecer en función de la tasa aplicable a las empresas, a efectos de utilizar los créditos impositivos que países desarrollados acreditan a sus connacionales cuando invierten en el exterior.
- 4) Intereses pagados a personas domiciliadas en el exterior, debieran ser gravados con una tasa proporcional, la que puede establecerse en función de lo que pagan las empresas por prestamos de origen interno.
- 5) Las ganancias de capital pudieran incluirse dentro del concepto de renta a efectos de gravarse conforme a las tarifas generales y no discriminar ese tipo de renta .
- 6) El arrastre de pérdidas hacia utilidades futuras, pueden deducirse considerando períodos fiscales hasta por un período de tiempo igual a la prescripción del impuesto, que también puede armonizarse.
- 7) Respecto a la depreciación de activos fijos, puede convenirse a nivel regional una tasa y método unificados.

CAPITULO VIII

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alcerro Quiñonez, Maritza Yanira (1995), “El poder tributario y sus limitaciones”, Guatemala. Tesis 07 TR 412 de la Universidad Rafael Landivar.

Barrios Pérez, Luis Emilio (1989). “Guía Completa para la presentación de la Declaración Jurada de Renta”, Tesis Universidad, Rafael Landivar, Guatemala.

Bird, Richard M. (1967) “La imposición fiscal en los países en desarrollo”, Editorial Hispano Americana, México.

Corona Ramírez, Francisco (1978), “La declaración Jurada de Renta”, Guatemala. Tesis 07 TR 134 de la Universidad Rafael Landivar.

Fernández Hernández, Bernabé (1993), “El Reino de Guatemala durante el Gobierno de Antonio González Saravia 1801-1811”, Primera Edición, - Comisión Interuniversitaria Guatemalteca de Conmemoración del Quinto Centenario del Descubrimiento de América (CIGDA), Editorial Afanes, Sociedad Anónima, Guatemala.

Flores, Enrique (1973), “El impuesto sobre la renta”, Editorial Universitaria Centroamericana EDUCA, Guatemala.

Folleto de Educación Fiscal (1995), Ministerio de Finanzas, Guatemala.

Gándara Sánchez, Carlos Humberto (1984) “El control fiscal como medio para evitar el delito financiero”, tesis de la Universidad San Carlos de Guatemala, Ciencias Jurídicas y Sociales, Guatemala.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1977), “Derecho Financiero”, Vol. I, Editorial Depalma, Buenos Aires.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1997), “Derecho Financiero”, Tomos I y II, 6ª. Edición, Editorial Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Gómez Quinteros, Fernando (1990) “Evolución histórica del impuesto sobre la renta en Guatemala”, Tesis de la universidad Francisco Marroquín –AUD-, Guatemala.

González Pinto, Lorena (1986), “Tratados internacionales para evitar la doble imposición tributaria”, Guatemala. Tesis 07 TR 231 de la Universidad Rafael Landivar.

Hermida Fernández, Alicia Verónica (1995), “La importancia de interpretar e integrar las leyes tributarias como normas autónomas de Derecho público”, Guatemala. Tesis 07 TR 417 de la Universidad Rafael Landivar.

INTAL (1973): SIECA - El desarrollo integrado de Centroamérica en la presente década, Tomo 10, Armonización tributaria, Edit. Artes Gráficas, Argentina.

Martín, José María (1986) “Derecho Tributario General”, Editorial Depalma, Buenos Aires.

Martínez Guzmán, Walter Vinicio (1994), “El contador publico y auditor y la defensa del contribuyente en la vía administrativa”, tesis de la Universidad Francisco Marroquín –AUD-Guatemala.

Martínez Lafuente, Antonio (1985) “Derecho Tributario”, Editorial Civitas, S.A., Madrid.

Martínez López, Luis (1976), “Derecho Fiscal Mexicano”, cuarta edición, Editorial ECASA, México.

Morales Ortiz, Ana Maritza (1991), “Formas de extinción de la obligación tributaria y su regulación en el código tributario”, Guatemala. Tesis 07 TR 338 de la Universidad Rafael Landívar.

Mehl, Lucien (1964), “Elementos de Ciencia Fiscal”, Editorial Porrúa, México.

Meléndez Amado, Olga María (1989), “Los principios tributarios en la legislación guatemalteca”, Guatemala. Tesis 07 TR 298 de la Universidad Rafael Landívar.

Moreno Garbayo, Natividad (1977), “Catálogo de Alegaciones Fiscales”, Editorial Villena, Madrid.

Noguera Morales, Ana Luisa (1990) “Administración tributaria y su incidencia jurídica en la recaudación de los tributos”, tesis de la Universidad San Carlos –Ciencias Jurídicas- Guatemala.

Pineda Morales, Claudia Eugenia (1995), “Causas que provocan las ineficacia de los impuestos en el sistema tributario guatemalteco, Tesis de la Universidad Francisco Marroquín – AUD-. Guatemala.

Porrás y López, Armando (1977), “Derecho Fiscal”, Editorial Porrúa, México.

Rosembuj, Tulio Raúl (1975), “El Hecho de Contribuir”, Editorial Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires.

Rodríguez Lobato, Raúl (1986). “Derecho Fiscal”, Segunda Edición, Editorial HARLA, México.

SIECA (1972): El desarrollo Integrado de Centroamérica en la presente década, Las Finanzas Públicas y la integración (Programas de Armonización Tributaria)SIECA, Guatemala.

Torres, Agustín (1978), “Introducción al Sistema Tributario”, Editorial AZ Editora, S.A., Buenos Aires.

Valdez Costa, Ramón (1982), “Estudios de Derecho Tributario de América Latina”, Editorial Rosgal, Montevideo.

Valdez Costa, Ramón (1978), “Estudios de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Rosgal, Montevideo.

Vázquez Moreno, Edwin (1996) “Desarrollo e implementación de una adecuada cobertura fiscal para las empresas”, Tesis de la Universidad Francisco Marroquín –AUD- Guatemala.

Vázquez Morales, Oscar Benjamín (1993), “Análisis de la base imponible en la doctrina y en el sistema tributario de Guatemala, Guatemala. Tesis 07 TR392 de la Universidad Rafael Landivar.

Villegas, Héctor B. (1999), “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo Unico, 7ª. edición ampliada y actualizada, Editorial Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Virula Boy, Mario Rodolfo (1990), “El domicilio fiscal y su regulación en la legislación guatemalteca”, Guatemala. Tesis 07 TR 299 de la Universidad Rafael Landivar.

LEGISLACIÓN:

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26 – 92 del Congrosos de la República de Guatemala, Guatemala.

Mendoza Orantes, Ricardo (1999), *Ley de impuesto sobre la renta, su reglamento y tablas de retención*,

Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador.

Leyes y Manual para la Preparación de Declaración del Impuesto Sobre la Renta de Honduras (1991), Editorial Graficentro, Tegucigalpa, Honduras.

Ley de Estímulo a la Producción, a la Competitividad y Apoyo al Desarrollo Humano, Decreto 131-98, Tegucigalpa, Honduras.

Baez Cortés, Theódulo (1999), “*Todo sobre impuestos en Nicaragua*”, 4ª. Edición, Editorial Ediciones Oficiales, Managua, Nicaragua.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, Editorial Investigaciones Jurídicas, S.A., San José. Costa Rica.

Bolaños, Damaris (1998), “*Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles con crédito fiscal I.T.B.M.*”, Editorial Ugarte, Panamá, Rep. de Panamá.

Granados, Tuncho (1999), “*El Impuesto Sobre la Renta, y disposiciones conexas*”, Editorial Ediciones Fiscales, S.A., Guatemala.

Granados, Tuncho (2000), “*Código Tributario*”, Editorial Ediciones Fiscales, S.A., Guatemala.

Granados, Tuncho (1999), Ley del impuesto sobre la renta y su reglamento, Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento, Ley del impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias, y Ley del impuesto sobre productos financieros, Ediciones Fiscales, S.A., Guatemala.

A N E X O S :

**CUADROS DE COTEJO PARA RECOPIRAR
INFORMACION**

Cuadros de Cotejo:

Algunas situaciones en las leyes del impuesto sobre la renta de los países centroamericanos que es necesario resaltar, a efectos de tener una mejor visión del sistema impositivo relativo al Impuesto sobre la Renta en la región centroamericana;

SITUACIONES DE RENTA	Guatemala	EL SALVA.	HONDURAS	NICARAGUA	C. RICA
a) ¿Se contempla una distinción con amplitud la tributación al ingreso entre personas naturales y jurídicas, aplicando a estas últimas una escala de tasas progresivas distinta a la de personas naturales?					
b) ¿Hay diferencia en la tributación a la renta de las Personas jurídicas de la natural?					
c) ¿Qué sistema de renta se practica en cada uno de los países del área centroamericana.					
d) ¿Se gravan las utilidades retenidas en reservas o capitalizaciones?					
e) ¿Se gravan los dividendos o participaciones sociales para socios domiciliados en el país?					
f) Tratamiento (sí se gravan o no) de los dividendos de acciones al portador:					
g) Tratamiento a los dividendos o participaciones sociales a favor accionistas domiciliados en el exterior:					
h) Tratamiento a Intereses pagados a personas domiciliadas en el exterior:					
i) Otras rentas de Fuente Nacional pagadas a personas domiciliados en el exterior:					
j) ¿Se gravan las Ganancias de capital: ?					
k) ¿Se permite la deducción o arrastre de pérdidas					

contra utilidades futuras?					
l) ¿Sobre el método de amortización de activos depreciables:					
m) ¿Cómo se permite la reinversión de utilidades como incentivo?:					
n) Que tasas o escalas de tributación a la renta de personas naturales domiciliadas:					
o) Se permite las deducciones por cargas familiares:					
1) Monto por el contribuyente o persona básica:					
2) Monto por el Cónyuge:					
3) Montos por los hijos:					
4) Deducción única, o tramo exento					

Este cuadro de cotejo recoge información sobre si los tipos de renta indicados, y en cada uno de los países centroamericanos que se grava bajo el sistema de Renta Territorial (Nacional) se marcó con una "T", y en cuanto al sistema de Renta a Nivel Mundial se marcó con una "M". Se indican las dos letras en cada país si se dan ambos casos de renta.

SITUACIONES DE RENTA	GUATEMALA	EL SALVA.	HONDURAS	NICARAGUA	C. RICA
<p>Con origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en cada país (invertidos o utilizados en el país), cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos, lo siguiente:</p> <p>a) Todo ingreso generado por capitales.</p> <p>b) Todo ingreso generado por bienes.</p> <p>c) Todo ingreso generado por servicios.</p> <p>d) Todos ingresos generado por derechos.</p> <p>e) Ganancias cambiarias.</p>					
<p>1) Situaciones especiales: también se consideran renta: Remuneraciones (sueldos, honorarios, Bonificaciones, aguinaldos y dietas y Otras) que no impliquen</p>					

<p>reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o Dependientes en el país o en el extranjero.</p>					
<p>2) Remuneraciones (sueldos, honorarios Bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras) que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en cada país independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.</p>					
<p>3) Todo pago o créditos por concepto de regalías y por asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole, que se preste desde el exterior a personas naturales o jurídicas domiciliadas en cada país.</p>					
<p>4) Las rentas provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, incluso las de la simple remisión de los mismos al exterior, realizada por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras</p>					

y otros intermediarios de personas individuales o jurídicas del extranjero					
5) Las primas de seguros cedidas a compañías extranjeras por reaseguros o retrocesiones y los pagos por reafianzamientos.					
6) Las rentas provenientes del servicio de transporte de carga y del servicio de transporte de personas, en ambos casos entre éste país y otros países e independientemente del lugar en que se emitan o paguen los fletes o pasajes. Las provenientes del servicio de comunicaciones de cualquier naturaleza, entre este país y otros países. En todos los casos, independientemente del lugar de constitución o domicilio de las empresas que prestan el servicio.					
7) Las rentas obtenidas por agencias, sucursales, agentes de compras, representantes u otros intermediarios de empresas extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala, así como las comisiones obtenidas por tales agencias o representantes, por las operaciones hechas en el país, o por la contratación de servicios de cualquier naturaleza.					
8) Las rentas provenientes de la					

<p>producción, distribución, arrendamiento, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas, para televisión, videotape, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos, incluyendo las provenientes de transmisiones televisivas por cable.</p>					
<p>9) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.</p>					
<p>10) Rentas provenientes de espectáculos públicos, tales como cines, teatros, club nocturno y similares.</p>					
<p>11) Rentas provenientes de la explotación de loterías, rifas, sorteos, bingos y eventos similares y los premios que se perciban.</p>					