

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**“LA OBLIGACIÓN DE PRACTICAR RETENCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA
RENTA SOBRE PAGOS O ACREDITAMIENTOS A PERSONAS DOMICILIADAS
EN EL EXTERIOR”**

Trabajo de tesis de licenciatura que se presenta al Consejo de la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales por

ELÍAS JOSÉ ARRIAZA SÁENZ

Se presenta esta monografía previo al otorgamiento de los títulos de

ABOGADO Y NOTARIO

y del grado académico de

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Guatemala, junio de dos mil seis

Responsabilidad: “El Autor será el único responsable de contenidos y conclusiones de la tesis.”

RESUMEN

La monografía tiene como objetivo establecer cuáles son los supuestos que deben verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de retener Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior, mediante un exhaustivo análisis de la legislación y con un marco doctrinario que desarrolla las figuras jurídicas relacionadas acorde al medio forense guatemalteco.

Se examina el criterio de la Administración Tributaria respecto al tema con base en documentos expedidos al evacuar consultas con base en el artículo 102 del Código Tributario, resoluciones emitidas dentro de expedientes administrativos y aquellos presentados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo al litigar procesos originados por ajustes formulados por dicha institución pública.

Asimismo, se entrevista a magistrados de las Salas Segunda y Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, asesores del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y abogados especialistas en derecho tributario.

El supuesto primordial que debe verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de practicar retención sobre una remesa al exterior, es que ésta sea de fuente guatemalteca, para lo cual, salvo excepciones contempladas en la ley, el domiciliado en el extranjero indefectiblemente debió haber generado dicha renta mediante una actividad desarrollada en el país.

Se recomienda la reforma del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la celebración de Tratados Internacionales en materia Tributaria.

SUMMARY

The objective of this thesis is to establish the requirements that should be verified in order to have the legal obligation of retaining the income tax above a payment or accreditation to a person not domiciled in the country, through an exhaustive analysis of the law and with the reference of recognized authors studies about subjects that are related to the investigation, according to the legal practice in Guatemala.

The thesis contain an examination of the Tax Administration's opinion contained in the documents that are issued in respond to the inquires filed by the taxpayers allowed in the 72nd article of the Tax Code, resolutions emanated in an administrative file, an those allegations presented to the courts that rules the tax's matters.

As part of the primary research, interviews were made to Tax Courts judges, legal assessors of the Tax Administration's superior authority and to tax lawyers.

The essential requirement that has to be verified in order to have the obligation of withhold the tax on payments or credits in account, is the consideration of those incomes as a Guatemalan's source income. To consider an earning as a Guatemalan's source income, is needed that the person not domiciled in the country has generated that income by an activity carried in Guatemala, except the situations regulated by the law.

A reform to the article number 4 of the Income Tax Law and the celebration of Internationals Tax Trades is recommended.

ÍNDICE

• INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO I.	
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
1. El Poder Tributario.....	11
2. Los Tributos.....	16
3. Los Impuestos.....	20
3.1 Clasificación de los Impuestos.....	22
4. Antecedentes Históricos del Impuesto sobre la Renta.....	26
5. Caracteres Generales del Impuesto sobre la Renta.....	28
6. Sistemas de Tributación del Impuesto sobre la Renta.....	31
7. Análisis Crítico del Impuesto sobre la Renta según la Doctrina.....	33
CAPÍTULO II.	
RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA	
1. Principios de Atribución de Potestad Tributaria.....	36
2. Doble Imposición Internacional.....	40
3. Soluciones para Evitar la Doble Imposición Internacional.....	42
4. Sistema de Atribución Impositiva Adoptado por la Legislación Nacional.....	48
5. Elementos del Concepto de Renta de Fuente Guatemalteca.....	49

CAPÍTULO III.

RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE PAGOS O ACREDITAMIENTOS A PERSONAS DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR

1.	Las Retenciones.....	53
2.	Los Agentes Retenedores.....	59
3.	Personas Domiciliadas en el Exterior.....	68
4.	Regulación en la Legislación Guatemalteca sobre las Retenciones a Personas Domiciliadas en el Exterior.....	71

CAPÍTULO IV.

ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN: SUPUESTOS QUE DEBEN VERIFICARSE PARA QUE NAZCA A LA VIDA JURÍDICA LA OBLIGACIÓN DE RETENER IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PERSONAS DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR

1.	Análisis del Criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	77
2.	Determinación de la Obligación de Practicar la Retención.....	84
•	CONCLUSIONES.....	94
•	RECOMENDACIONES.....	97
•	LISTADO DE REFERENCIAS.....	98
•	ANEXOS.....	102

INTRODUCCIÓN

La errónea decisión de efectuar o no retención en concepto de Impuesto sobre la Renta sobre pagos o acreditamientos a personas domiciliadas en el exterior, puede significar un costo gravoso para el comerciante, que afecte innecesariamente su estabilidad financiera.

Deriva de lo anterior una considerable responsabilidad para el asesor corporativo, quien es requerido para discernir cada caso específico, para lo cual debió previamente haber resuelto el siguiente cuestionamiento, que constituye la pregunta de investigación de esta monografía: ¿cuáles son los supuestos que deben verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta sobre remesas a personas domiciliadas en el exterior?

Ante la incertidumbre, pudiere parecer bizantina la solución de practicar la retención con el objetivo de evitar cualquier contingencia fiscal. Sin embargo, cuando las operaciones son habituales y cuantiosas, absorber una carga tributaria incide en los resultados de las transacciones que se desarrollan entre las empresas guatemaltecas y las extranjeras, perjudicando los convenios comerciales.

Por el contrario, incumplir con practicar la retención cuando es procedente conforme al ordenamiento jurídico vigente, supone que el contribuyente estará propenso a que la Superintendencia de Administración Tributaria le formule ajustes derivados de una auditoría fiscal, que tendrá como consecuencia negativa, en caso éste sea aceptado o confirmado, el que la empresa guatemalteca tenga que pagar no solo el impuesto

correspondiente, sino además una multa hasta el equivalente al impuesto omitido más intereses resarcitorios.

Para resolver la problemática descrita se deben interpretar las normas jurídicas que regulan la retención sobre remesas al exterior, puesto que es la legislación la fuente principal para sustentar una posición en la tramitación de un procedimiento administrativo o de un proceso contencioso administrativo.

Un efectivo razonamiento del texto legal requiere el desarrollo de las figuras jurídico-tributarias que son reguladas, tales como:

- a. La 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.
- b. Las retenciones: método establecido por el legislador para percibir el tributo, en virtud del cual un tercero obligado por la ley, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle o al abonarle en cuenta, teniendo la obligación de conservar en depósito la suma retenida y entregarla en su momento oportuno al sujeto activo.
- c. Los agentes retenedores: aquel deudor del contribuyente que por hallarse en contacto directo con un importe dinerario que aquel debe recibir, le es asignada la obligación de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo al efectuar el pago o acreditamiento.

En virtud de lo anterior en la monografía se exponen y comentan dichas figuras conforme a la doctrina de los jurisconsultos en la materia, en concordancia al ámbito nacional.

De forma general se explica lo relativo al poder tributario del Estado, los impuestos y específicamente el Impuesto sobre la Renta. Lo anterior constituye un importante preámbulo para entender luego las retenciones a domiciliados en el exterior.

Se analiza el criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de establecer cuál es la interpretación del órgano fiscalizador.

Para obtener el criterio de la dependencia administrativa se examinan documentos emitidos conforme al artículo 102 del Código Tributario, resoluciones expedidas dentro del procedimiento administrativo y memoriales de contestación de demandas en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; exponiendo los argumentos mediante cuadros de cotejo.

Además, se entrevistó a asesores del Directorio de la Administración Tributaria, magistrados del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y a abogados especialistas en la materia.

La monografía tiene como alcance el análisis de la retención del Impuesto sobre la Renta a cargo de personas domiciliadas en el exterior y las figuras jurídicas anteriormente relacionadas. En consecuencia son límites de la misma, las regulaciones en el ordenamiento jurídico guatemalteco de la institución de las retenciones en relación a otros supuestos.

Es decir que lo relativo a las retenciones a asalariados, retenciones practicadas en virtud del régimen general, retenciones del Impuesto sobre Productos Financieros, y otras, son referidas más no desarrolladas.

El aporte de la tesis constituye un cúmulo de conocimientos, así como análisis e interpretación de la legislación, doctrina y criterios administrativos relacionados con el tema de la retención del Impuesto sobre la Renta a personas domiciliadas en el exterior. De tal forma que se proporcionan elementos suficientes para establecer en cada caso particular, la existencia o no de los supuestos que deben verificarse para tener la obligación de practicar la retención.

La monografía constituye en consecuencia, una investigación jurídico descriptiva y propositiva que aporta elementos para dilucidar los supuestos que deben verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de retener Impuesto sobre la Renta a cargo de personas domiciliadas en el exterior.

CAPITULO UNO

DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Punto Uno: El Poder Tributario

Conforme a la Constitución Política guatemalteca, el fin supremo del Estado de Guatemala es la realización del bien común. Por bien común debemos entender según Guillermo Cabanellas¹ todo aquello que es de conveniencia o utilidad para el país; en este sentido, el Estado deberá proveerle a los habitantes de la República: seguridad, justicia, educación, salud, asistencia social, acceso a la cultura y deporte, en fin todo aquello que permita un desarrollo integral de la persona.

Atender éstas necesidades públicas y así cumplir con su finalidad, implica que el Estado deberá procurar agenciarse u obtener los recursos para cubrir las erogaciones correspondientes. Es aquí donde nace la concepción de la **Potestad Tributaria**, la que es conceptualizada por Héctor Villegas² como: “el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios”.

Es oportuno diferenciar el poder tributario del poder fiscal. Este último según Rolando Escobar Menaldo y Ana Maritza Morales³, “es la expresión de la posibilidad del Estado para crear o establecer la normativa que regule un sistema de ingresos públicos, en consideración a que la actividad financiera del Estado no se limita

¹ Cabanellas, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Tomo I. Argentina, Editorial Eliasta, 1998, página 477.

² Villegas, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” Argentina, Editorial Desalma, 1997, página 186.

³ Escobar Menaldo, Rolando y Ana Maritza Morales. “Colección de Educación Fiscal Tomo 4 Relación Estado-Contribuyente.” Guatemala, Editorial Serviprensa, 2000, página 11.

exclusivamente a la realidad jurídico económica del tributo, ya que evidentemente tiene un campo más amplio que lo meramente impositivo.”

Por su parte, Maritza Yanira Alcerro Quiñónez⁴ afirma que el poder tributario es: “la facultad que tiene el Estado de crear normas impositivas, con el objeto de que los particulares contribuyan con el Estado a cumplir con las finalidades que la Constitución de la República le ha encomendado”.

En otras palabras, la potestad tributaria es la facultad que ostenta el Estado de crear unilateralmente tributos, que deberán ser pagados por las personas sujetas a su competencia y de exigir coactivamente su pago mediante los procedimientos o procesos establecidos en la ley.

El ejercicio de tal poder es unilateral en virtud de la ausencia de voluntad de cada individuo a cuyo cargo se crea el tributo. Como analizaremos *infra*, dicho carácter tiene como límite la exclusividad del Congreso de la República, el órgano representativo por excelencia del pueblo, de crear los tributos y fijar sus bases de recaudación.

De lo anterior deben considerarse tres aspectos:

a) El Estado requiere de los medios económicos suficientes para satisfacer las necesidades de sus habitantes; es por esto que a través del Congreso de la República crea una obligación de carácter pecuniaria en la que el sujeto pasivo son las personas respecto a las cuales se verifica un hecho generador.

⁴ Alcerro Quiñónez, Maritza Yanira. “El Poder Tributario y sus Limitaciones”. Guatemala, 1995, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, página 85.

Cabe hacer mención, que no siempre es la persona respecto a quien se verifica el hecho generador, la responsable de enterar a las cajas fiscales el impuesto determinado, debido a que la propia legislación contempla la figura de los agentes retenedores o de percepción.

b) Para que el poder tributario del Estado sea efectivo, es indispensable que existan mecanismos para exigir el cumplimiento de los tributos establecidos. En el ordenamiento jurídico, se contemplan distintos procedimientos para la determinación impositiva en el ámbito administrativo, y el proceso de ejecución denominado Económico Coactivo en el ámbito judicial.

c) Es el Congreso de la República el órgano competente para establecer los tributos, en virtud de que conforme a su naturaleza, en él está representada la voluntad del pueblo; siendo consecuente que sean los mismos habitantes representados los que determinen la carga tributaria que les será exigida para realizar a su favor las obras que competen al Estado.

Esta potestad tributaria debe entenderse en un plano abstracto, es decir, como un *status* por el que las personas quedan sometidas a las normas tributarias del estado, sin que se generen obligaciones materiales o formales concretas para los individuos. Respecto a la potestad tributaria es necesario traer a colación, que en el pasado en algunas ocasiones significó violencia del Estado frente al particular mediante exacciones confiscatorias que atentaban contra sus derechos inherentes. Situación que cambió fundamentalmente cuando los estados constitucionales limitaron dicha potestad, estableciendo que ésta solo puede ejercerse mediante la ley.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, de acuerdo al artículo 239 de la Constitución Política, le corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar los tributos; por lo que la disposición de cualquier otro órgano, institución o dependencia pública que se arroje tal función adolecerá de inconstitucionalidad.

Conforme a Olga María Menéndez Amado⁵, el artículo citado ha incorporado los dos aspectos del Principio de Legalidad: a) Reserva de Ley; y, b) Preferencia de Ley.

La Reserva de Ley se refiere a que es el Organismo Legislativo el único facultado para decretar tributos y determinar las bases de recaudación de los mismos. Lo que quiere decir que ningún otro órgano del Estado, Ejecutivo o Legislativo, o autoridad pública puede atribuirse la facultad de exigir una exacción a los particulares; de lo contrario estaría transgrediendo abiertamente un mandato constitucional.

El texto constitucional, al normar el principio de legalidad en el artículo 239, específicamente se refiere a que al Congreso le corresponde decretar con exclusividad: impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. Como puede atisbarse no se mencionan las tasas.

Las tasas también están sujetan al principio de legalidad, sin embargo las mismas son establecidas por las Corporaciones Municipales como una contraprestación a los servicios que prestan. Por lo anterior, cuando una autoridad municipal exige el pago de una tasa, debe tener relación directa a un servicio.

⁵ Meléndez Amado, Olga María. “Los Principios Tributarios en la Legislación Guatemalteca”. Guatemala, 1989, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, página 78.

La Corte de Constitucionalidad en numerosas ocasiones ha declarado inconstitucional normas contenidas en acuerdos municipales, mediante las cuales se pretende establecer una tasa; debido a que las mismas no tiene origen en una acción a favor de los particulares, deviniendo en que realmente son impuestos, los cuales deben ser decretados con exclusividad por el Congreso.

El segundo aspecto al que se refiere Menéndez Amado, la Preferencia de Ley, consiste en que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradiga o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. En ese sentido, la Carta Magna limita a que 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.

Es de trascendental importancia la disposición relacionada, en consideración a que el Organismo Ejecutivo mediante los reglamentos de las leyes ordinarias que establecen tributos, o la Administración Tributaria por medio de resoluciones administrativas, intentan hacer más gravosa una carga tributaria con base en interpretaciones unilaterales que tergiversan o amplían lo establecido en la ley.

La relación de lo expuesto con la obligación de retener Impuesto sobre la Renta sobre pagos o acreditamientos efectuados a personas domiciliadas en el exterior, es que dicha obligación puede ser exigida únicamente cuando se verifican todos los supuestos establecidos en la legislación.

Punto Dos: Los Tributos

Para Guillermo Cabanellas⁶ el tributo es un impuesto, contribución u otra obligación fiscal. Insuficiente es tal definición en virtud de que el autor explica qué es un tributo limitándose a enunciar algunas de sus especies o clases, como lo es el impuesto y la contribución.

Para Héctor Villegas⁷ el tributo es una prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con fundamento en una ley, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. El jurisconsulto aclara además, cuatro de los elementos del concepto que proporciona de la forma explicada a continuación.

1. Una de las características comunes en las regulaciones fiscales, es que la prestación exigida sea en dinero; sin embargo existen excepciones, ya que algunas legislaciones permiten que sea en especie, lo cual no altera la estructura jurídica del tributo puesto que lo esencial es que la prestación sea pecuniariamente valuable.

2. La coacción es un elemento primordial del tributo, entendiéndola como la facultad del Estado de compeler el pago de la prestación en ejercicio de su poder de imperio. Tal coacción se manifiesta en la ausencia de voluntad del obligado tanto para la creación como para el cumplimiento del pago del tributo; de lo cual se atisba una unilateralidad, en vez de la bilateralidad característica de los contratos, en cuanto a la génesis de la obligación.

⁶ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 219, Tomo VIII.

⁷ Villegas, Héctor. Op. Cit., páginas 67-69.

3. De acuerdo a lo que se comentó en el punto anterior, el tributo debe estar contenido en una ley ordinaria; en observancia del principio de legalidad, enunciado en el aforismo latino “*nullum tributum sine lege*”.

4. Por último, el objeto del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos públicos. Sin embargo, ocasionalmente es utilizado para fines extrafiscales, por ejemplo aquellos destinados a desalentar o incentivar una específica actividad económica según el interés del gobierno, desfigurando la naturaleza del tributo. Asimismo, es el punto de partida para su diferenciación con otras exacciones como lo son los derechos arancelarios, cuyo fin es establecer barreras de protección económica a favor de la producción nacional.

La doctrina hasta ahora desarrollada, es recogida sucintamente por la legislación guatemalteca en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, artículo 9; el cual preceptúa que los tributos son: “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Los tributos aceptan clasificaciones: según Héctor Villegas⁸ la división más aceptada es en impuestos, tasas y contribuciones especiales; Sergio Francisco de la Garza⁹ indica que las tres categorías tradicionales son los derechos, los impuestos y las contribuciones especiales; coincide con Villegas, el tratadista Carlos M. Giuliani

⁸ Ibid., página 69.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco. “Derecho Financiero Mexicano” México, Editorial Porrúa, 1978, página 319.

Fonrouge¹⁰, quien además aclara que pueden existir tantas clasificaciones como autores. Por su parte, el Código Tributario guatemalteco establece en su artículo 10 como clases de tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Al respecto es necesario hacer las siguientes consideraciones, con base en las cuales se descartan las anteriores clasificaciones y se concluye en cuál es la más acertada conforme a la estructura del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Como se hubiera mencionado en el primer apartado de este capítulo, las tasas consisten en la contraprestación por un servicio prestado por el Estado a favor del particular, existiendo la bilateralidad consensual; razón por la cual, las tasas no son tributos. En el mismo sentido, “derechos”, es la denominación que en México se le da a las tasas.

La clasificación del Código Tributario presta a confusión puesto que no hace distinción entre las clases y subclases de los tributos.

Por lo anterior, es más acertada la clasificación propuesta por el profesor brasileño Gerardo Ataliba, citado por Villegas¹¹, en vinculados y no vinculados, según ocurra o no una actuación estatal referida al obligado.

Conforme a esta clasificación, en la legislación guatemalteca serían tributos no vinculados el impuesto, incluyendo el arbitrio; mientras que constituirían tributos vinculados las contribuciones especiales, incluyendo las contribuciones por mejoras.

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, Tomo I. Argentina, Editorial Desalma, 1997, página 316.

¹¹ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 69.

Para el mejor entendimiento de las aserciones efectuadas, es oportuno definir sucintamente los elementos de la clasificación propuesta.

El impuesto, según Villegas¹², es el tributo exigido por el Estado a los particulares respecto a quienes se verifica un hecho generador, el cual es ajeno a toda actividad estatal relativa al obligado. Es decir, que el impuesto se adeuda pura y simplemente, sin que exista *vinculación* alguna con un beneficio directo a favor del contribuyente.

Por su parte, el arbitrio es un impuesto singularizado por ser decretado a favor de las municipalidades.

Cabanellas¹³ define la contribución especial como el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento en el valor de sus bienes, como consecuencia de obras públicas. Consecuentemente, existe una *vinculación* entre la actividad del estado génesis del tributo y el contribuyente.

Por último, las contribuciones por mejoras son una clase de contribuciones especiales, distinguiéndose en que el beneficio consiste en una plusvalía inmobiliaria y que tienen como límite general para su recaudación el gasto realizado y respecto al contribuyente en particular el incremento en el valor beneficiado.

En cuanto a las contribuciones especiales, cabe hacer mención que en otras legislaciones, a diferencia de la guatemalteca, es una figura ampliamente utilizada para la obtención de recursos. De la Garza¹⁴ explica que se conocen como clases de contribuciones: las contribuciones por mejoras; la contribuciones por gastos, cuyo

¹² Ibid., página 72.

¹³ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 361 Tomo II.

¹⁴ De La Garza, Sergio. Op. Cit., página 334-335.

hecho generador consiste en una actividad particular que supone un gasto público, de allí su nombre; y, las contribuciones de seguridad social, equivalentes a las cuotas patronales y obreras a favor del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

Emerge de la explicación vertida, sin requerir de mayor profundización, que la exacción a cargo de las personas domiciliadas en el exterior constituye un tributo vinculado.

Punto Tres: Los Impuestos

Los lineamientos generales del impuesto fueron establecidos en el punto anterior; es procedente entonces, referirnos a la regulación de tal figura por el Código Tributario.

El artículo 11 del cuerpo legal mencionado preceptúa: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Para comprender tal definición, es necesario dilucidar lo que debe entenderse por “hecho generador”. El artículo 31 del Código Tributario dice: hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Según la doctrina de De La Garza¹⁵, el código guatemalteco incurre en una promiscuidad de terminología al utilizar indistintamente los nombres hecho imponible y hecho generador.

Para el autor, el hecho imponible es el presupuesto contemplado por la ley que debe producirse para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero; en

¹⁵ Ibid., página 396.

tanto que el hecho generador se refiere al hecho fenoménico producido en la realidad.

La distinción se hace clara al considerar el “postulado de la adecuación”, así llamado por Amílcar Falco, citado por De La Garza; el mismo es más comúnmente referido en el ámbito jurídico guatemalteco como la *subsunción*. Se entiende por tal fenómeno, aquel por el cual el hecho real se configura rigurosamente en el hecho imponible, dando origen a la obligación tributaria y siendo consecuente llamarle hecho generador.

En otras palabras, existirá el deber de satisfacer para un contribuyente la obligación tributaria, cuando la actividad o hecho a él atribuido jurídicamente, tiene absoluta identidad con la hipótesis o presupuesto previamente estipulados por una norma legal.

Ahondado en lo anterior, resulta una contradicción en cuanto a la definición que el artículo 11 del Código Tributario contiene de impuesto; puesto que al utilizar adecuadamente los términos y desarrollarlos diría: Impuesto es el tributo que tiene como hecho imponible, es decir como presupuesto jurídico, una actividad estatal general que tiene como particularidad el no estar relacionada concretamente con el contribuyente.

Conforme a la definición del código, el hecho generador de todo impuesto constituiría una actividad desarrollada por el propio Estado, en cuya consecuencia el contribuyente, ajeno a tal actividad, tendría el deber de satisfacer el tributo.

Dicha afirmación es errónea, puesto que quien desarrolla la actividad o respecto a quien se verifica el hecho considerado como generador es el contribuyente y no el Estado.

A mi criterio, sería más atinado el siguiente texto para el artículo en discusión: “Impuesto es el tributo que tiene un hecho imponible ajeno a toda actividad estatal relacionada concretamente con el contribuyente”.

Lo anterior en virtud de que la particularidad del impuesto se refiere precisamente a que el hecho generador no está relacionado con una actividad del estado vinculada directamente al particular; lo cual es distinto a lo que resulta del texto legal, puesto que este sugiere que el hecho generado es la misma actividad del estado no relacionada directamente con el particular.

3.1 Clasificación de los Impuestos

Los impuestos aceptan innumerables clasificaciones, siendo tres las principales.

Una de las clasificaciones más genéricas es la de impuestos ordinarios e impuestos extraordinarios. Villegas¹⁶ apunta que antiguamente se diferenciaban aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad, de aquellos otros que se aplicaban en casos de emergencia; asimismo, que en la actualidad tal clasificación se refiere al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto.

A guisa de ejemplo de los impuestos extraordinarios podemos mencionar el establecido mediante el Decreto 19-04 del Congreso de la República, Ley del

¹⁶ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 74.

Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Sin embargo, en éste caso el carácter de transitoriedad del impuesto queda en duda, debido a que la vigencia de éste se prolonga durante todo el período constitucional del Presidente de la República que actualmente ejerce el gobierno; además constituye una continuidad ataviada de los impuestos regulados mediante los Decretos 32-95 y 99-98 del Congreso de la República. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

Se clasifican también los impuestos, según Villegas¹⁷, en reales u objetivos y personales o subjetivos. Son personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando su capacidad contributiva. En tanto que son reales los que consideran exclusivamente la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente.

Puede mencionarse como impuesto real u objetivo, el Impuesto Único sobre Inmuebles; en virtud que su determinación es con base en el valor catastral del bien, prescindiendo de toda consideración subjetiva del contribuyente.

Por último, la principal clasificación de los impuestos es la que los agrupa en directos o indirectos. Según Cabanellas¹⁸ los primeros recaen sobre las propias cosas, ya sean bienes o actividades; mientras que los segundos pesan sobre cosas que se destinan al tráfico, agregando que se denominan así porque permiten que quien los paga los recargue sobre el producto a fin de que el adquiriente los abone, similar a un sobreprecio que absorbe el consumidor.

¹⁷ Ibid., página 75.

¹⁸ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 356, Tomo IV.

Esta distinción que se basa en la posibilidad de traslación es la más antigua; en otras palabras consiste en que los impuestos directos son aquellos que se exigen a las mismas personas que se pretende que los paguen, en tanto que los indirectos son exigidos a personas que tienen la posibilidad de indemnizarse a expensas de otros.

El criterio expuesto no satisface la realidad impositiva actual, por lo que se ha evolucionado notablemente. Villegas¹⁹, luego de analizar varios criterios concluye en que la distinción más asertiva es la referente a la capacidad contributiva.

En este sentido serán impuestos directos cuando el hecho generador consiste en una exteriorización inmediata que revele eficazmente la capacidad contributiva. Por el contrario, los impuestos indirectos son aquellos cuyo hecho imponible son exteriorizaciones mediatas de las que derivan únicamente una presunción del nivel de riqueza.

Es necesario aclarar que una exteriorización inmediata sería el incremento patrimonial de una persona o la percepción de rentas netas; mientras que una exteriorización mediata sería simplemente la adquisición o consumo de bienes o servicios.

El típico impuesto indirecto es el Impuesto al Valor Agregado, puesto que grava principalmente la traslación de bienes o adquisición de servicios, lo que es una exteriorización mediata de capacidad.

Conforme a lo expuesto, el Impuesto sobre la Renta regulado por el Decreto 26-92 del Congreso de la República, constituye un impuesto ordinario, personal y directo.

¹⁹ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 77.

Es ordinario en consideración a que tiene un carácter permanente, siendo una de las principales fuentes de ingresos para el Estado de Guatemala.

Es personal, debido a que los criterios para determinarlo están regulados con base en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, establecida mediante deducciones personales y objetivas, mínimos no imponibles, rentas exentas y otros factores.

Por último es un impuesto directo, de acuerdo a la distinción antigua, puesto que no permite su traslación a terceros sujetos; y conforme a la doctrina moderna expuesta por Villegas, por gravar un hecho generador tomando en cuenta circunstancias que permiten establecer con cierta precisión la capacidad contributiva del sujeto y no a consecuencia de meras presunciones.

Armando Porras y López²⁰ refiere además como clasificaciones: a) en atención a la forma de pago, impuestos en especie e impuesto en dinero; b) según sea una tasa constante o no, impuestos proporcionales e impuesto progresivos.

De la Garza²¹ adiciona la clasificación de periódicos e instantáneos, estos últimos cuando el hecho generador es un acto aislado y único, por ejemplo el impuesto de timbre; y la clasificación de estables o inestables según afecte o no la coyuntura del contribuyente.

Punto Cuarto: Antecedentes del Impuesto sobre la Renta

²⁰ Porras y López, Armando. "Derecho Fiscal" México, Editorial Textos Universitarios, 1977, página 93.

²¹ De la Garza, Sergio. Op. Cit., página 381.

En cuanto al origen del impuesto sobre la renta, Manuel De Juano²² asegura que algunos autores lo conciben en la guerra; por ejemplo Villegas²³ y Porras y López²⁴, quienes manifiestan que en 1798 William Pitt implantó el impuesto en Inglaterra en ocasión de una guerra con Francia (invasión napoleónica), siendo derogado y reestablecido en dos oportunidades, reapareciendo en 1842 con Robert Peel.

De Juano dista de tal aseveración al establecer que Pitt hizo sancionar, poco antes de la guerra con Napoleón, el acta de 1798, conocida bajo el nombre de “Aid and contribution act”, en la que se organizó el impuesto para cubrir los ingresos dejados de percibir a consecuencia de la independencia de los Estados Unidos de América.

Villegas²⁵ expone la reseña del surgimiento de este impuesto en otros países de Europa: en Alemania el antecedente fue la exacción impuesta en 1891, la cual despertó resistencias por el carácter inquisitorial de la misma; en Francia, luego de varios proyectos, se sancionó definitivamente en el período 1914-1917; por último, en la Unión Soviética, el impuesto fue utilizado para acelerar la revolución comunista, pero en 1934 quedó convertido como un tributo financiero recaudado según la capacidad.

En la Unión Soviética el impuesto tuvo una particularidad, puesto que lo recaudado fue directamente distribuido a los trabajadores para mitigar la desigualdad de

²² De Juano, Manuel. “Curso de Finanzas y Derecho Tributario” Argentina, Editorial Molachino, 1971, página 380.

²³ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 540.

²⁴ Porras y López, Armando. Op. Cit., páginas 237-241.

²⁵ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 540.

ingresos, sin hacerla desaparecer completamente para no desalentar la iniciativa personal.

Por su parte, en América surgió en los Estados Unidos de América como un impuesto temporal en 1815 durante la guerra de independencia de Inglaterra y en 1862 durante la guerra de secesión o guerra civil, según Villegas²⁶. En 1893 se pretendió aplicar nuevamente, durante la depresión económica, pero la máxima autoridad judicial lo declaró inconstitucional, lo que tuvo como consecuencia que en 1905 se reformara el texto constitucional para reimplantarlo, adoptándose la decimosexta enmienda.

Tuncho Granados²⁷, agrega que el impuesto fue creado, posterior a la enmienda constitucional mencionada, con una tarifa del 6% sobre ingresos en exceso de US\$500,000; tarifa que fue incrementada durante la primera guerra mundial, mientras que durante la segunda, las exenciones fueron reducidas y las tarifas drásticamente aumentadas.

En Guatemala, el impuesto se aplicó por primera vez en junio de 1964, mediante la promulgación del Decreto-Ley 229; posteriormente, tuvo vigencia el Decreto número 59-87 del Congreso de la República, el cual fue derogado por el Decreto 26-92 del Congreso de la República.

El último cuerpo legal citado, ha tenido innumerables modificaciones derivadas de casuísticas necesidades de recaudación y no de investigaciones técnicas que

²⁶ Loc.Cit.

²⁷ Granados, Tuncho. "El Impuesto sobre la Renta y Disposiciones Conexas" Guatemala, Editorial Ediciones Fiscales, 1999, página 3.

permitan mejorar la estructura del impuesto. Lo anterior ha tenido como repercusión, que la ley adolezca de un desorden en sus normas, que sea de difícil comprensión y que este sujeta a diversas interpretaciones en cuanto a su aplicación.

Punto Quinto: Caracteres Generales del Impuesto sobre la Renta

5.1 Objetivo

Cabanellas²⁸ define el impuesto sobre la renta como aquel que grava: “los productos obtenidos del capital en el territorio nacional por las personas físicas o abstractas; o las rentas satisfechas dentro o fuera del territorio por personas o entidades residentes en el mismo, en noción legal española.”

El jurisconsulto citado, que conceptualiza el impuesto sobre la renta a partir de la regulación legal en España, equipara los ingresos derivados del capital con los que constituyen rentas, lo cual es inaceptable para la doctrina tributaria en general.

En cuanto a la distinción entre ingreso de capital y renta, según De Juano²⁹ existen dos criterios que condicionan la existencia de la renta. El primero de ellos implica la comprobación de tres caracteres objetivos: la presencia de una fuente estable o permanente, es decir un capital productor; la explotación de dicha fuente por el sujeto; y la periodicidad del beneficio.

Conforme al segundo criterio, el rédito constituye la diferencia entre dos situaciones patrimoniales correspondientes a dos momentos dados.

²⁸ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 357 Tomo IV.

²⁹ De Juano, Manuel. Op. Cit., página 390.

Villegas³⁰ denomina a tales criterios como “renta-producto” y “renta-incremento patrimonial”; aclarando el primero en el sentido de que el capital es toda riqueza corporal o incorpórea y durable, capaz de producir una utilidad, mientras que la renta es dicha utilidad que se obtiene del capital.

La legislación guatemalteca se acopla más el primero de los criterios, estableciendo en el Decreto 26-92 del Congreso de la República que la ganancia de capital es la resultante de la transferencia, cesión, venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, realizada por personas individuales o jurídicas cuyo giro habitual no sea comerciar con dichos bienes o derechos. Contrario sensu, las rentas serán los ingresos que obtengan por la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos dentro de su giro normal.

La importancia en la doctrina de diferenciar si un ingreso debe ser considerado como capital o como renta, constituye en que tal distinción determinará si dicho ingreso está gravado por el impuesto sobre la renta o por el impuesto sobre capitales, regulados en distintos cuerpos legales en la mayoría de legislaciones.

En la normativa guatemalteca, el impuesto establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta grava tanto las rentas, como las ganancias de capital; sin embargo, en cada caso el impuesto se determina de distinta forma y se aplican diferentes alícuotas, dependiendo la forma de tributación, debiendo hacerse la diferenciación según la interpretación autentica contenida en los artículos 4 y 25 de la ley.

5.2 Subjetivo

³⁰ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 533.

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta están regulados por el artículo 3 del Decreto 26-92, el cual establece que tanto las personas individuales y jurídicas nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en Guatemala que obtengan renta en el país, serán sujetos pasivos del impuesto.

Cabe hacer mención que en el segundo párrafo de la norma citada, se enumera una serie de contratos, patrimonios o bienes que no obstante están desprovistos de personalidad, son considerados como contribuyentes; son los llamados entes fiscales.

5.3 Temporal

Anterior a las reformas del Decreto 18-04 del Congreso de la República, el período de imposición del Impuesto sobre la Renta era anual, puesto que aun y cuando se efectuaban pagos a cuenta o se retenía en la fuente, el impuesto estaba sujeto, salvo excepción, a una liquidación cada año fiscal.

Dichas reformas instituyeron como régimen general la retención en la fuente con carácter de definitiva, la cual en consecuencia no implica una liquidación anual; en tal virtud, el legislador consideró oportuno aclarar en el artículo 7 de la ley, que el impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, independientemente de la forma de determinación.

Dicha disposición no se cumple cuando el contribuyente se acoge al régimen optativo, puesto que en este caso el impuesto se generará hasta que el mismo sea determinado anualmente.

Punto Sexto: Sistemas de Tributación del Impuesto sobre la Renta

Al regular el impuesto sobre la renta, el legislador debe elegir un sistema de tributación que permita determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Villegas³¹ y De Juano³² coinciden en que son cuatro las formas que puede adoptar el impuesto, siendo estas las siguientes:

El sistema indiciario, según el cual llega a establecerse la renta mediante presunciones; éste fue el sistema seguido por William Pitt. En la mayoría de legislaciones persisten resabios de tal sistema, aplicándolo de forma supletoria, puesto que no responde al principio de justicia tributaria por no evidenciar la capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, en el ordenamiento jurídico guatemalteco es el sistema sugerido por el legislador, puesto que se norma como régimen general la retención definitiva del 5%, presumiendo una utilidad cierta sobre todos los ingresos percibidos. Asimismo, en cuanto a los pagos o acreditamientos a personas domiciliadas en el exterior, el impuesto sobre la renta es determinado siguiendo el sistema indiciario, en consideración a que el texto legal establece porcentajes fijos de renta imponible o de tasas de retención sobre los ingresos brutos, dependiendo del concepto.

El segundo sistema es el cedulario, también llamado analítico, que consiste en distinguir las rentas según su origen, gravándolas con alícuotas proporcionales; teniendo el inconveniente de no permitir deducciones personales.

El sistema global grava el conjunto de rentas de una persona con prescindencia de su origen; teniendo la desventaja de tratar a todas en idéntica forma provocando

³¹ Ibid., páginas 538 y 539.

³² De Juano, Manuel. Op. Cit., páginas 384-387.

injusticias, tal como dar el mismo tratamiento impositivo a las rentas que se generan del trabajo de las que son producidas por la inversión de capital.

El cuarto sistema es el mixto, en que se eliminan las desventajas de los dos anteriores y se reúnen sus ventajas. De esta forma, se tiene en cuenta el origen de las rentas para establecer las alícuotas, que en su caso son progresivas, y a su vez permite aplicar deducciones que toman en cuenta la especial situación personal del contribuyente.

Obviando las retenciones definitivas anteriormente referidas, la legislación guatemalteca adopta el sistema mixto:

- a. Distingue la renta percibida por los asalariados, es decir aquellos que se encuentran en relación de dependencia, aplicando una alícuota progresiva y tomando en cuenta deducciones personales.
- b. Contempla el llamado régimen optativo para las personas individuales o jurídicas que perciben rentas por actividades mercantiles o no mercantiles, el cual consiste en una liquidación anual con pagos a cuenta trimestrales, un tipo impositivo fijo, deducciones personales en su caso y deducciones por costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente generadora de renta.

Se afirma que es mixto en consideración a que toma en cuenta el origen de las rentas para establecer la alícuota aplicable, siendo ésta progresiva cuando es percibida la renta por asalariados, y además permite las deducciones personales y objetivas.

Punto Séptimo: Ventajas y Desventajas del Impuesto sobre la Renta según la Doctrina

De Juano³³ destaca que el impuesto sobre la renta es uno de los recursos ordinarios de mayor importancia para los presupuestos nacionales, siendo sus principales ventajas las siguientes:

1) Consulta mejor que ningún otro impuesto la capacidad contributiva; lo que se cumple en el sistema impositivo guatemalteco, siempre que el contribuyente se acoja al régimen optativo, conforme al cual se aplican las deducciones objetivas y subjetivas para determinar la renta imponible.

2) Permite grandes recaudaciones al Fisco, al aplicar la escala progresiva; en concordancia a los principios constitucionales de justicia tributaria y capacidad de pago, se cargará un mayor impuesto a quien más capacidad contributiva posea, lo que se concretiza únicamente en cuanto a los asalariados.

En Guatemala, el Impuesto sobre la Renta representó el 19.16% del total recaudado durante el año dos mil cinco hasta noviembre, superándole únicamente el Impuesto al Valor Agregado por importaciones que representa un 31.84%³⁴.

3) Facilita ingresos escalonados para el Estado al exigirse anticipos y retenciones sobre la fuente. En el año dos mil cuatro el estado adolecía de problemas de liquidez, siendo insuficiente los pagos trimestrales a cuenta de una liquidación anual del

³³ Ibid., página 389.

³⁴ Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala, www.sat.gog.gt, fecha de consulta 28 de enero de 2006.

impuesto, por tal razón se recurrió a normar como régimen general la retención en la fuente.

4) Su costo de recaudación no es elevado si se utiliza el sistema perceptivo de la autodeterminación, tal y como se regula en Guatemala.

Porras y López³⁵ destaca como ventaja del Impuesto sobre la Renta su elasticidad, afirmando que ésta es una de las cualidades que hacen a los impuestos técnicos y prácticos. Lo anterior en virtud de que facilita la adaptación de las cargas tributarias a la situación económica del país.

Según el autor, la elasticidad radica en que el Impuesto sobre la Renta grava las utilidades, y siendo estas fluctuantes, el impuesto va operando de acuerdo con el grado de utilidad alcanzado.

En otras palabras, se generará impuesto en cuanto el contribuyente perciba utilidades, de lo contrario la persona no será objeto de exacción. No obstante en el ordenamiento jurídico guatemalteco el impuesto guarda dicho espíritu, mediante las reformas del Decreto 18-04 del Congreso de la República se estableció una limitación, puesto que se normó como no deducible los costos y gastos excedentes del 97% del total de ingresos gravados; es decir, que aunque no se haya generado utilidad, el contribuyente deberá pagar impuesto.

Por otro lado, son varias las objeciones que se hacen al impuesto sobre la renta; dentro de las mencionadas por Villegas³⁶ sobresalen: la obstaculización al ahorro y capitalización, el éxodo de capitales y la complejidad del impuesto. Sin embargo, el

³⁵ Porras y López, Armando. Op. Cit., página 244.

³⁶ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 536.

mismo autor aclara que éstos no son intrínsecos del impuesto, sino derivados de una errónea técnica fiscal.

A mi criterio, en Guatemala sobresale irónicamente el último, la complejidad del impuesto; en virtud de que algunos de los ajustes que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador, no son resultado de una intención de evadir la obligación tributaria, sino de una presunta inobservancia de las normas por diferencia de criterios. Tal es el caso del impuesto generado a cargo de personas individuales o jurídicas domiciliadas en el exterior.

CAPITULO DOS

RENTA DE FUENTE GUATEMALTECA

Punto Uno: Principios de Atribución de Potestad Tributaria

El innegable crecimiento de las negociaciones transnacionales ha dado lugar al surgimiento de un conjunto de normas llamadas *derecho internacional tributario*; Villegas³⁷ lo describe como: “aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países.”

De especial importancia para el derecho tributario internacional es la mencionada doble imposición, las soluciones para evitarla y los principios o criterios atributivos de potestad tributaria.

Giuliani³⁸ estudia la sujeción tributaria de la persona dentro de las limitaciones objetivas al ejercicio territorial del poder tributario, ordenando los cuatro principales criterios atributivos de la siguiente forma:

- a) Sujeción personal
 - a.a) Nacionalidad
 - a.b) Residencia
- b) Sujeción económica
 - b.a) Sede de Negocios
 - b.b) Fuente

a.a) Nacionalidad: Es el criterio más antiguo, sostiene que el derecho de gravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendiéndose esta de acuerdo a María

³⁷ Ibid., página 481.

³⁸ Giuliani, Carlos. Op. Cit., páginas 404 a 409.

Eugenia Itzigshn de Fischman, citada por Carlos Larios Ochaita³⁹ como aquel vínculo que une a una persona con un Estado particular, en virtud del cual le da derecho a la protección del mismo y la somete a las obligaciones impuestas por sus leyes.

En virtud de este principio, la persona está sujeta a la potestad tributaria del Estado con el cual está vinculada por su nacionalidad, no importando en qué lugar resida, trabaje, obtenga las rentas o posea sus bienes.

a.b) Residencia: Será contribuyente quien habite en el territorio del Estado y perciba rentas, aun cuando no tenga el ánimo o intención de permanencia.

Villegas⁴⁰ agrega como otro criterio atributivo de sujeción personal el del domicilio, que se diferencia del anterior por el ánimo del contribuyente de radicar en el Estado de forma permanente y estable; es decir que se debe verificar tanto el elemento objetivo, *corpus*, como el subjetivo, *animus*. Villegas aclara que por el hecho de no existir unanimidad en la doctrina y legislación comparada del concepto de domicilio fiscal, se ha descartado en cierta medida al domicilio como atributivo de potestad tributaria; incluso, el mismo autor incurre en alguna confusión al disertar sobre el tema.

No obstante lo anterior Julio Bautista Galicia⁴¹, considera al criterio del domicilio uno de los dos principales, junto con el territorial, diciendo que aquel se basa en: “el domicilio del sujeto del tributo para determinar la procedencia del gravamen, con

³⁹ Larios Ochaita, Carlos. “Derecho Internacional Privado” Guatemala, Litografía Nawal Wuj, 2004, página 87.

⁴⁰ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 485.

⁴¹ Bautista Galicia, Julio. “Consideraciones del Concepto de Renta de Fuente Guatemalteca”. Guatemala, 2000, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, página 46.

prescindencia de la ubicación de la fuente, esto significa que los domiciliados están gravados por las renta de fuente ubicada en el territorio y fuere de él, pero los no domiciliados en ese país no estarían afectos a impuesto por las rentas de fuente ubicada en ese país.”

Según Villegas⁴² los criterios de sujeción personal, especialmente el del domicilio, son utilizados por los países exportadores de capitales, que coinciden con los industrializados o desarrollados. La aplicación de este criterio por los mencionados países obedece a obvias razones de conveniencia, puesto que desean gravar las rentas obtenidas por el capital exportado, no importando en qué lugar se hayan generado.

b.a) Sede de negocios: Este criterio al igual que el de la fuente, se diferencia de los precedentes en que no se basan en circunstancia de orden personal, sino que relacionan la sujeción al Estado a cuya economía están integrados los factores inherentes a las rentas.

Según el criterio de la sede de negocios, la persona deberá tributar en el país que desarrolle la actividad económica, aún y cuando no coincida con el de su nacionalidad, domicilio o residencia. Por tal razón fue llamado el criterio *del domicilio de negocios*, lo que ocasionó una confusión terminológica y desavenencia de posturas.

Para hacer subsistir el criterio por encima de las oposiciones basadas en dichas divergencias, fue elaborado el concepto del establecimiento permanente; el mismo

⁴² Villegas, Héctor. Op. Cit., página 486.

condicionó la potestad tributaria, además de lo explicado, a la existencia de sucursales, agencias, oficinas, talleres, fábricas y otros similares, que tuvieran el carácter de autonomía y permanencia.

Es síntesis, este principio se fundamenta en dos circunstancias: la existencia de un lugar fijo y la productividad del mismo, por lo que se descartarían los almacenes, lugares para publicidad, exposición, entrega y recepción de mercadería.

b.b) De la Fuente: Derivado del anterior, pero con menos tecnicismos, Villegas afirma que este criterio establece que corresponde gravar al país donde está la fuente productora de riqueza, es decir donde esta se genera. Este criterio es llamado por otros autores como territorial.

Los llamados países en vías de desarrollo, son importadores de capital, por lo que es lógico que postulen este criterio al permitirles gravar las rentas obtenidas en sus territorios.

Tanto los criterios de sujeción personal como los de sujeción económica no se aplican rígidamente por los estados, como es el caso de Guatemala; sin embargo, su coexistencia en la economía mundial y la contraposición de intereses por parte de los países desarrollados y en vías de desarrollo, han hecho que la doctrina busque abstraerse de los motivos políticos y fundamentarse en razonamientos jurídicos para concluir en cuál es el más justo.

Giuliani⁴³ y Villegas⁴⁴ coinciden en que es más correcto el criterio de la fuente. El primero de ellos afirma que es incuestionable el fundamento jurídico-económico

⁴³ Giuliani, Carlos. Op. Cit., páginas 408 y 409.

consistente en que la renta obtenida a merced de un ambiente político, jurídico, social y económico deba una participación a las exigencias financieras generales de dicho ambiente, imponiéndose el interés de la colectividad.

Punto Dos: Doble Imposición Internacional

La Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe en su artículo 243 la doble o múltiple tributación interna; la Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha diez de mayo de dos mil, expediente 829-98, siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui dijo: “la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.”

Cabe hacer mención, que no obstante el texto constitucional del artículo citado refiere a la imposición por uno o más sujetos con poder tributario, la propia carta magna dispone, conforme a lo explicado anteriormente, que el único órgano facultado para crear impuestos es el Congreso de la República.

El fenómeno de la doble imposición internacional se configura bajo los mismos supuestos que la interna; por lo que deben verificarse las siguientes circunstancias para su existencia:

- a) Identidad del sujeto pasivo: el destinatario legal del tributo debe ser el mismo.
- b) identidad del hecho imponible: no importando la denominación que se asigne al tributo, para que exista la doble tributación debe de existir identidad entre los

⁴⁴ Villegas, Héctor. Op. Cit., páginas 486 y 487.

presupuestos contemplados por las distintas jurisdicciones como necesarios para producirse la obligación de pagar.

c) identidad temporal: la imposición debe ser simultánea, debido a que de gravarse el mismo hecho imponible en diferentes períodos de tiempo, la imposición será simultánea pero no doble o múltiple.

d) diversidad de sujetos: sin bien en la doble imposición interna existe un solo ente con poder tributario, en la doble imposición internacional, lógicamente han de coexistir más de un sujeto con dicha facultad.

La doble o múltiple tributación internacional tiene origen en la aplicación de criterios disímiles de atribución fiscal por parte de los estados; es decir por la coexistencia de más de uno de los principios anteriormente expuestos, según la conveniencia de los países exportadores o importadores de capital.

De tal forma, en virtud de un mismo hecho generador la persona puede resultar obligada a pagar impuesto en un mismo período a dos estados, cuando estos aplican, por ejemplo, el uno el criterio de la nacionalidad y el otro el criterio de la fuente; e incluso a un tercero que siga el criterio del domicilio, puesto que este puede no coincidir con la nacionalidad del contribuyente. Se origina entonces, la doble y múltiple tributación, respectivamente.

Villegas⁴⁵ y Giuliani mencionan que el interés por la doble imposición internacional surgió desde antiguo, habiendo adquirido singular trascendencia después de la

⁴⁵ Ibid., página 483.

primera guerra mundial, considerándosele como un problema de carácter económico y moral.

Problema económico puesto que entorpecen y desalientan la actividad comercial, el intercambio y la inversión extranjera, principalmente en países en vías de desarrollo, impidiendo el crecimiento financiero, comercial y social de los pueblos.

Moralmente, la doble imposición encierra una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad; Sorondo, citado por Giuliani⁴⁶ dice que 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 debe estar sometida más que a una soberanía única” en materia fiscal.

Punto Tres: Soluciones para Evitar la Doble Imposición Internacional

La solución ideal que permitiría resolver de forma integral el problema es la uniformidad del criterio de sujeción tributaria, ya sea mediante la adopción de un tratado multinacional o armonizando las legislaciones de cada estado.

Sin embargo, como lo menciona Villegas⁴⁷, los argumentos jurídicos que pueden esgrimirse para la consecución de dicha solución, encontrarán como óbice el preponderante principio de la soberanía de los estados, en virtud del cual éstos no pueden ser limitados para organizarse fiscalmente de acuerdo a sus conveniencias e intereses nacionales.

⁴⁶ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 403.

⁴⁷ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 487.

Por tal razón, la discusión se aparta del ámbito jurídico para entrar al político; debiéndose aceptar en consecuencia que no es una solución viable pretender imponer un criterio sobre otro.

Giuliani⁴⁸ reacio a aceptar tal consideración y defendiendo como jurídica y económicamente inobjetable el principio de imposición en la fuente, afirma que los países inversionistas hacen caso omiso a “que las inversiones en el extranjero no sólo benefician a los países receptores de capitales, sino también a los exportadores de ellos, porque logran divisas con destino a la adquisición de productos alimenticios o elementos vitales, y en otros para aumentar el nivel de producción y mantener el standard de vida interno.”

Descartada la idea de un principio general de aceptación global, la solución inmediata para evitar la doble imposición es la celebración de tratados multilaterales o bilaterales; los cuales actualmente se celebran primordialmente entre países desarrollados y en vías de desarrollo, como una supuestas concesión a estos últimos en búsqueda de su progreso económico y social.

Dichos tratados internacionales adoptan ciertos procedimientos para lograr su fin; de acuerdo a Villegas⁴⁹, los más importantes son los siguientes:

a) Exención de rentas obtenidas en el exterior: El país exportador del capital declara total o parcialmente exentas las rentas obtenidas en el país importador del capital; si la exención es total, podría afirmarse que la relación entre los estados celebrantes se

⁴⁸ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 413.

⁴⁹ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 488.

regiría por el criterio de la fuente. Este procedimiento es poco usado por no convenir a los intereses de los países industrializados.

b) Crédito por impuestos pagados en el extranjero (tax credit⁵⁰): Constituye una atemperación a los criterios de sujeción personal, gravando la totalidad de rentas percibidas por la persona, aún las obtenidas en el extranjero, pero permitiendo deducir del impuesto total los montos pagados en concepto de tributos en los países donde se generaron las rentas.

Caber hacer mención que los países en vías de desarrollo en ocasiones promueven alicientes fiscales para estimular la inversión extranjera, lo que devendría en un sacrificio inútil al aplicar este procedimiento, puesto que en cuanto menor sea el monto pagado en dichos estados, de igual forma disminuirá la deducción en el país exportador de capital, el cual resulta como el único beneficiado.

c) Créditos por impuestos exonerados (tax sparing): Significa la inclusión en los tratados de una cláusula llamada del tax sparing, la que no tiene una traducción exacta al idioma español; mediante esta cláusula se eliminan los inconvenientes del procedimiento anterior, en consideración a que supone la permisión de deducir en el país desarrollado no solo los impuestos pagados en el país receptor del capital, sino también de los que se ha dejado de pagar por incentivos fiscales establecidos por este para promover la inversión extranjera.

d) Descuento por inversiones en el exterior: Consiste en deducir en el país exportador del capital, un porcentaje de las inversiones que se hagan en un país en

⁵⁰ La traducción de tax credit al idioma español es crédito fiscal. Cabanellas de las Cuevas, Guillermo y Eleanor C. Hoague "Diccionario Jurídico", Tomo I. Argentina, Editorial Eliasta, 1996, página 610.

vías de desarrollo y que tiendan a incrementar el crecimiento económico de dicho país.

En cualquiera de los procedimientos las exenciones no presuponen el no computo de las rentas objeto de las mismas para efectos de la progresividad del impuesto; es decir que la alícuota a aplicar sería la que corresponde haciendo caso omiso del beneficio.

Contraria a la posición antes expuesta de Giuliani respecto a la generalización del criterio de la fuente, Villegas⁵¹ aduce que la solución a los problemas de la doble imposición no debe partir de la validez jurídica de un principio, sino de “la solidaridad internacional y en la realidad innegable de la desigualdad entre las partes en pugna.”

Esa solidaridad internacional requiere como presupuestos, primero que los países en vías de desarrollo desistan de defender rígidamente sus pretensiones, y segundo que los países desarrollados no permanezcan indiferentes ante la crítica situación económica y social de los llamados “del tercer mundo”.

Para denotar la connotación que a nivel mundial ha adquirido el problema de la doble tributación internacional, se mencionan sucintamente las distintas organizaciones, que además de la Sociedad de Naciones, posteriormente la Organización de las Naciones Unidas, han promovido la materialización de las soluciones expuestas mediante tratados internacionales:

a) Federación Interamericana de Abogados (FIA): Fundada el 16 de mayo de 1940. La FIA representa un foro profesional independiente dedicado al intercambio de

⁵¹ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 489.

informaciones y opiniones profesionales en el interés del Estado de Derecho de las instituciones democráticas en el Hemisferio Occidental.⁵² El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala es afiliado de esta organización.

b) Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Es una institución privada de carácter civil que agrupa a especialistas en materia tributaria de origen latino. Su surgimiento se remonta a mediados del siglo XX.⁵³

c) The International Fiscal Association (IFA): Fue fundada en 1938 con sede en Holanda. Es una organización internacional no gubernamental y sin injerencia de sectores económicos, que se ocupa del estudio de la legislación comparada en materia fiscal, así como de los aspectos financieros y económicos de la tributación⁵⁴.

d) The International Bar Association (IBA): Es una organización conformada por más de 20,000 abogados y 195 asociaciones de abogados, que promueve la reforma internacional del derecho.⁵⁵

e) La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos: Es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado. Los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de

⁵² Federación Interamericana de Abogados (FIA), Estados Unidos de América, www.iaba.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.

⁵³ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, www.iladt.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.

⁵⁴ International Fiscal Association, Holanda, 2006, www.ifa.nl, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.

⁵⁵ International Bar Association, Inglaterra, 2006, www.ibanet.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.

los países no miembros. La organización tiene sus raíces en 1948, en la Organización para la Cooperación Económica Europea; su sede actual se encuentra en París.⁵⁶

Dichas organizaciones, además de discutir ampliamente el tema de la doble imposición en sus conferencias, han elaborado, adoptado y promovido tratados para evitar la misma, cada cual con sus propios principios y en ocasiones influidas drásticamente por los intereses de quienes las conforman.

Los países europeos han celebrado numerosos tratados de imposición, contrario a los países latinoamericanos, a excepción de Brasil, Argentina y Chile.

Tanto Giuliani⁵⁷ como Villegas⁵⁸ destacan que en un ámbito más reducido pero con resultados concretos y efectivos, la Unión Europea y los países centroamericanos han dado solución al problema de la doble tributación mediante la armonización de sus legislaciones.

Punto Cuatro: Sistema de Atribución Impositiva Adoptado por la Legislación Nacional

El artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que son contribuyentes las personas individuales o jurídicas respecto a quienes se verifique el hecho generador, independientemente de su nacionalidad, domicilio y residencia.

Conforme a esta norma se descartan los criterios de sujeción personal de atribución impositiva como regidores del ordenamiento guatemalteco. Lo anterior, como una

⁵⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo, Estados Unidos Mexicanos, www.oecdemexico.org.mx, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.

⁵⁷ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 410.

⁵⁸ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 489.

consecuencia lógica de considerar a Guatemala como un país en vías de desarrollo e importador de capital, razón por la cual es de interés fiscal gravar toda renta producida en su territorio.

El cuerpo legal antes referido no contiene disposición alguna por la que sea necesaria la existencia de un establecimiento permanente para que las rentas estén afectas al impuesto; es decir que la potestad atributiva guatemalteca no está sujeta a la utilización por quien genera la renta de sucursales, agencias, oficinas, talleres, fábricas y otros similares en el territorio nacional.

Por el método de exclusión y producto de una literal impresión del capítulo tercero del Decreto 26-92 del Congreso de la República, habría de afirmarse que el criterio adoptado por el ordenamiento jurídico guatemalteco es el de la fuente, también llamado territorial.

Efectivamente de acuerdo al artículo 4 de dicho decreto, toda renta generada en Guatemala estará gravada por el impuesto. Sin embargo, el artículo inmediato al citado contempla una serie de situaciones que deben considerarse como renta de fuente guatemalteca, de las cuales algunas no se acoplan al criterio de la fuente; atendiendo tanto la doctrina como al propio texto legal, dichos supuestos son los siguientes:

- a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se paguen a representantes o dependientes en el extranjero.
- b) Todo pago por asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole que se preste desde el exterior a personas domiciliadas en Guatemala.

- c) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y otras retribuciones a miembros de directorios o consejeros que actúen en el extranjero.

Dichas actividades son desarrolladas afuera del territorio nacional, por lo que las rentas por ellas producidas, según el principio de la fuente, no deberían ser gravadas; constituyendo en consecuencia excepciones al mismo.

Derivado de lo anterior, surgen dos posiciones: la primera propugna que al apartarse la legislación guatemalteca del principio de la fuente, el criterio debe ser considerado ecléctico; la segunda, partiendo de la expresión “la excepción confirma la regla”, asegura que no es técnico llamarle ecléctico porque los supuestos que no responden al principio de la fuente tampoco lo hacen a ningún otro de los reconocidos, por lo que constituyen verdaderas excepciones.

Punto Quinto: Elementos del Concepto de Renta de Fuente Guatemalteca

El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una interpretación auténtica del criterio de la fuente; es decir que el propio legislador plasmó en el texto legal los parámetros para considerar que una renta fue generada en Guatemala.

Deviene entonces la exigencia para su correcta aplicación, de discernir sobre las hipótesis legales contempladas, y previo a esto, delimitar el alcance de los conceptos empleados por la norma:

- a) Capitales: Cabanellas⁵⁹ explica que el capital es considerado junto con el trabajo como un medio de producción e instrumento para el desarrollo de

⁵⁹ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 57, Tomo 2.

riqueza; cita a Aparicio Ramos quien dice que el capital es un conjunto de bienes que forman parte de un patrimonio.

Para efectos de interpretación del artículo citado, por capital debe entenderse todo valor con carácter permanente susceptible de causar periódica o accidentalmente rentas al ser aprovechado mediante el trabajo.

Cabe hacer mención que el capital no es sinónimo de patrimonio, sino que está comprendido dentro del mismo, puesto que este último constituye el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de una persona susceptible de valorización pecuniaria.

- b) Bienes: Rafael Rojina Villegas⁶⁰ discurre sobre el significado jurídico y económico de los bienes. Desde un punto de vista jurídico, bien es todo aquello que puede ser objeto de apropiación por el hombre. En sentido económico, bien es todo aquellos que pueda ser útil al hombre. De esta forma, el aire, el mar y los astros son útiles al hombre pero no pueden ser apropiados por este.

Tiene relevancia respecto al principio de la fuente para la legislación guatemalteca, la acepción jurídica.

- c) Servicios: La Ley del Organismo Judicial dispone que tendrá preeminencia la acepción que el legislador prevea de una palabra; en este caso, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo segundo, el servicio se define como toda prestación que una persona hace a favor de otra a cambio de una

⁶⁰ Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil", Tomo 2. México, Editorial Porrúa, 1998, página 67.

remuneración; sin embargo para efectos del Impuesto sobre la Renta no aplica la salvedad dispuesta por dicha norma respecto a los servicios en relación de dependencia.

- d) Derechos: Al referirse el artículo 4 del Decreto 26-92 del Congreso de la República a derechos, lo hace tanto a los llamados derechos reales como a los personales.

Por derechos reales debe entenderse aquel poder jurídico que se ejerce de forma directa e inmediata sobre un bien. Tienen además estos derechos, el carácter primordial de ser oponible ante terceros, es decir el de erga omnes.

Los derechos personales consisten en la facultad que tiene una persona llamada acreedor para exigir una cierta conducta o prestación de carácter patrimonial o moral a otra llamada deudor. Dicha conducta o prestación puede consistir en un dar, hacer o no hacer; teniendo implicación respecto a la norma analizada únicamente aquellos que puedan enajenarse, y en consecuencia generar renta.

Delimitados los conceptos, procede afirmar que son dos los supuestos contemplados por el texto legal para considerar, una vez ocurridos en el mundo fáctico, como de fuente guatemalteca los ingresos percibidos.

El primero es que las rentas sean producto de la inversión o utilización indistinta de capitales, bienes, servicios o derechos en el territorio nacional; es decir que en caso de obtener ingresos derivados de la explotación o aprovechamiento de tales factores económicos, dichos ingresos serán gravados por el Impuesto sobre la Renta.

El segundo supuesto contenido en la frase “o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala”, es más bien una aclaración, mediante la cual queda plasmada la intención del legislador de que el texto legal no sea objeto de argucias jurídicas por lo interpretadores y administradores de justicia para tergiversar el principio de la fuente.

Consiste dicha aclaración en que no importando la no coincidencia de alguna fuente con los conceptos de capitales, bienes, servicios o derechos, en tanto la renta haya sido generada por una actividad en el país, la misma estará afecta.

Comprender las implicaciones de considerar a una renta como de fuente guatemalteca es primordial para establecer la obligación de retener impuesto sobre pagos o acreditamientos a personas domiciliadas el exterior.

CAPITULO TRES

RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE PAGOS O

ACREDITAMIENTOS A PERSONAS DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR

Punto Uno: Las Retenciones

La determinación de la obligación tributaria consiste en un conjunto de actos emanados de particulares, de la administración tributaria, o de ambos

coordinadamente, mediante los cuales se declara la existencia de la misma, su base imponible, o bien su inexistencia, exención o inexigibilidad.

Una vez determinada la existencia de la obligación tributaria, el impuesto debe ser enterado a las cajas fiscales en la forma prescrita por el legislador. La retención en la fuente es uno de los métodos empleados para el efecto, llamado por De la Garza⁶¹ como retención indirecta.

El autor indica que la retención indirecta es aquella que tiene lugar cuando un tercero obligado por la ley, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle o al abonarle en cuenta, teniendo la obligación de conservar en depósito la suma retenida y entregarla en su momento oportuno al sujeto activo; teniendo además obligaciones formales como la presentación de declaraciones. Cabe hacer mención que en la concepción de De la Garza por “crédito tributario” debe entenderse el impuesto a pagar.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, la ley establece los casos en que el tercero, llamado agente retenedor, debe deducir de los montos pagados o acreditados en cuenta en concepto de rentas afectas, el respectivo Impuesto sobre la Renta, teniendo la obligación de enterar el mismo al fisco dentro de los primeros 10 o 15 días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el acreditamiento o el pago, dependiendo de su concepto.

Asimismo, contempla como obligación formal relacionada con las retenciones, la presentación dentro de los plazos mencionados de una declaración jurada

⁶¹ De la Garza, Sergio. Op. Cit., página 477.

correspondiente para la efectuadas a domiciliados en el país y otra para los no domiciliados.

Las disposiciones relativas a las retenciones en general, están contempladas en el artículo 63 del Decreto 26-92 del Congreso de la República. Mientras que en normas dispersas de dicho cuerpo legal se preceptúa la obligación de retener en los siguientes casos: pagos o acreditamientos cuando se emitan facturas especiales por venta de bienes o prestación de servicios (Art. 31); pagos a personas domiciliadas en el exterior (Art. 33, 34, 35, 36 y 45); contribuyentes inscritos en el régimen de retención definitiva (44 y 44 "A"); rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares (Art. 62); rentas de asalariados (Art. 67).

Como puede atisbarse, la retención en la fuente es un sistema preferido por el legislador guatemalteco para la percepción del Impuesto sobre la Renta.

De la Garza⁶² menciona el procedimiento de la cobranza indirecta, como figura relacionada con la retención en la fuente, distinguiéndose de esta en que el tercero, llamado agente de percepción, tiene la obligación de cobrar el tributo a su deudor al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

Es decir que en la retención el tercero actúa sobre su acreedor, quien es el sujeto pasivo por deuda propia de la obligación tributaria; en tanto que en la cobranza indirecta el tercero actúa sobre su deudor, quien es en este caso el contribuyente.

Son significativamente menos los supuestos en que la legislación guatemalteca utilizada la figura de la cobranza indirecta, a través de un agente de percepción, y

⁶² Ibid., página 478.

ninguno en cuanto al Impuesto sobre la Renta; podemos mencionar como ejemplo de tributos en los que se emplea dicho procedimiento: el impuesto de salida por vía aérea o marítima y el impuesto sobre hospedaje.

Giuliani⁶³ explica que la retención en la fuente es ampliamente aplicada en los sistemas tributarios por diversas razones. La primera consiste en que el método permite identificar plenamente al beneficiario, evitando la evasión fiscal; además simplifica la recaudación al disminuir el número de obligados, por ejemplo en el caso de los asalariados, en el que tendrá el deber jurídico de enterar el impuesto únicamente el patrono y no cada uno de los destinatarios del tributo.

Otro motivo tiene un carácter psicológico, puesto que el impacto resulta menos penoso en el contribuyente cuando es privado de una suma que nunca recibió, que tener la obligación desprenderse de la misma cuando la tuvo; no permitiendo que surja o se conciba la idea de la evasión.

Respecto a los extranjeros es lógica y evidente la justificación para la utilización de este sistema, ante la imposibilidad de extralimitar el poder tributario sobre estas personas más allá del territorio nacional; en otras palabras obedece a una prevención de incumplimiento y la consecuente falta de medios coactivos para hacer efectivo el tributo.

La retención en la fuente puede adquirir dos modalidades, haciendo variar aspectos fundamentales del tributo. Una de ellas es la retención a cuenta, también llamada por

⁶³ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 574.

sus efectos como anticipo de tributo; Villegas⁶⁴ discurre sobre la naturaleza de la misma, considerándola como cuotas de un presunto impuesto futuro, en virtud de que se enterará impuesto previo a que se perfeccione el hecho imponible, el cual consecuentemente será considerado como periódico.

Al respecto es necesario mencionar que los impuestos periódicos, según Giuliani⁶⁵ son aquellos en los que existe una situación de carácter permanente que se prolonga en el tiempo, tal como la percepción de ingresos; siendo necesario para la determinación del impuesto, establecer en la ley un período impositivo con el objeto de que cada vez que este termine, pueda calcularse la base imponible correspondiente al mismo. Por el contrario, los impuestos instantáneos se refieren a situaciones aisladas y únicas, como las que generan el impuesto de timbres.

En dicho sentido las retenciones serán graduadas como anticipos, presumiendo que el monto cobrado será aproximadamente lo que se deberá pagar al concluir el período impositivo.

Las retenciones entonces mantendrán una dependencia de la liquidación final, que regularmente es de forma anual. Puede resultar de dicha liquidación que lo retenido haya sido en más o en menos, por lo que se confirma que la retención no tiene carácter de pago sino de anticipo, o como le llama Giuliani⁶⁶ ingreso a cuenta. Si lo retenido ha sido en menos, el contribuyente deberá pagar la diferencia, con lo cual quedará satisfecho el tributo; si lo retenido ha sido en más, tendrá a su favor un

⁶⁴ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 299.

⁶⁵ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 502.

⁶⁶ Ibid., página 584.

crédito fiscal, del cual deberá gestionar su devolución por los medios contemplados en la legislación.

En la modalidad de retención a cuenta, la sujeción a la liquidación final supone que el impuesto tendrá carácter de personal y progresivo. Personal en virtud de que valora la especial situación del contribuyente al distinguir el origen de las rentas y permitir deducciones. Progresivo puesto que la alícuota, según el caso, aumentarán o disminuirá conforme a los rangos de la base imponible.

Como se hubiera acotado al examinar el carácter temporal del Impuesto sobre la Renta, las reformas a la ley de la materia mediante el Decreto 18-04 del Congreso de la República introdujeron cambios sustanciales en el impuesto, dentro de ellas la supresión de las retenciones a cuenta, anteriormente denominadas por el texto legal como retenciones acreditables.

La segunda modalidad de las retenciones es la llamada a título definitivo; tal como lo indica su nombre, el monto retenido en concepto de Impuesto sobre la Renta tendrá el carácter de pago definitivo del mismo, no estando sujeto a posterior reajuste o liquidación.

Se infiere que el impuesto bajo esta modalidad no considera la situación personal del contribuyente, sino únicamente la riqueza gravada; alterando el carácter del impuesto de personal a real. Dicha aseveración se sustenta en que para la determinación del impuesto no serán aplicables deducciones y se prescindirá de evaluar el origen de las rentas.

En cuanto a la alícuota, el impuesto tendrá carácter proporcional, en virtud de que aquella será constante aunque aumente la base imponible. Asimismo, respecto al hecho imponible el impuesto será instantáneo, por generarse la obligación de pago cada vez que ocurra el hecho generador, es decir la percepción de rentas.

Los contribuyentes no asalariados del Impuesto sobre la Renta en el ordenamiento jurídico guatemalteco puedan adoptar el régimen impositivo general, conforme a los artículos 44 y 44 "A" de la ley de la materia; o bien el régimen impositivo optativo, según el artículo 72 de la misma.

El segundo régimen supone una liquidación anual con anticipos a cuenta trimestrales; conservando el carácter de periódico, personal y progresivo, según el caso. El primer régimen consiste en una retención definitiva con una alícuota proporcional del 5%, debiendo presentar una declaración anual para efectos estrictamente formales e informativos.

El Impuesto sobre la Renta a cargo de personas domiciliadas en el exterior, será percibido mediante una retención definitiva, ante la imposibilidad de exigir de los mismos una liquidación posterior. La alícuota aplicable variará según el concepto de los pagos o acreditamiento efectuados.

Punto Dos: Los Agentes Retenedores

De la Garza⁶⁷ citando a Jarach, explica que existen dos figuras distintas de sujetos pasivos: los sujetos pasivos por deuda propia, que son aquellos quienes realizan por sí mismos el hecho generador o respecto a los cuales se verifica, pudiendo ser una

⁶⁷ De la Garza, Sergio. Op. Cit., página 459.

sola o bien varias personas cuando el hecho sea atribuible a todos indiferenciadamente; y los sujetos pasivos por deuda ajena, que lo son no porque verifiquen el hecho generador sino porque la ley les impone la obligación de enterar el impuesto, derivado de una vinculación económica con el destinatario del tributo.

Los deudores por deuda propia son denominados por el Código Tributario en su artículo 21 como contribuyentes; respecto a estos sujetos pasivos Villegas⁶⁸ agrega que su capacidad contributiva fue la que el legislador tomó en cuenta al crear el tributo y que por consiguiente será quien sufra en sus bienes el detrimento económico del mismo.

Los sujetos pasivos por deuda ajena pueden agruparse dentro de las categorías de responsables solidarios o de sustitutos, según el destinatario del impuesto permanezca o sea excluido por el legislador de la relación tributaria.

Villegas⁶⁹ discurre sobre que al crearse la figura del responsable solidario surge un doble vínculo jurídico autónomo pero interdependiente por tener como objeto la misma prestación tributaria. Cada uno de los dos vínculos será autónomo puesto que el sujeto pasivo podrá exigir el cumplimiento de la obligación indistintamente al contribuyente, al responsable solidario o bien a ambos; serán interdependientes en el sentido de que satisfecho el impuesto por cualquiera de los dos sujetos pasivos, queda extinguida la obligación para el otro.

⁶⁸ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 257.

⁶⁹ Ibid., página 259.

Asimismo, Villegas⁷⁰ aclara que el legislador al instituir como sujeto pasivo a un sustituto, remplace ab initio al contribuyente de la relación tributaria; es decir que existe un solo vinculum iuris entre el sujeto pasivo y el sustituto.

Cabe hacer mención que Giuliani⁷¹ considera desatinada la categorización de los sujetos pasivos en la forma expuesta; el tratadista designa a los llamados contribuyentes simplemente como deudores y con la expresión responsables tanto a los responsables solidarios como a los sustitutos.

La razón para tal discrepancia consiste en que el derecho positivo crea figuras indistintas de responsables solidarios o sustitutos, al imponer obligaciones a personas extrañas a la relación tributaria utilizando los procedimientos para la percepción de tributos de la retención en la fuente y la cobranza indirecta. Dichas terceras personas, llamadas agentes retenedores o agentes de percepción, tendrán una responsabilidad que oscila entre las atribuidas a los responsables solidarios y a los sustitutos.

El Código Tributario en la sección tercera, capítulo segundo, del título segundo, denomina como responsables a todos los obligados por deuda ajena, siguiendo la tendencia de Giuliani; considerando como tales a los agentes de retención, agentes de percepción, responsables por representación y responsables por adquisición de bienes o derechos.

⁷⁰ Ibid., página 260.

⁷¹ Giuliani, Carlos. Op. Cit., 481.

Villegas⁷² caracteriza al agente de retención como el deudor del contribuyente que por hallarse en contacto directo con un importe dinerario que aquel debe recibir, le es asignada la obligación de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo al efectuar el pago o acreditamiento.

La responsabilidad de los agentes retenedores está regulada en el artículo 29 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, bajo los siguientes supuestos:

- a) Si la retención del impuesto fue realizada por el agente, este será el único responsable ante la Administración Tributaria por el incumplimiento de enterar el mismo en las cajas fiscales; conforme a la doctrina tendrá entonces carácter de sustituto, puesto que el contribuyente fue totalmente excluido de la relación tributaria.
- b) La falta de cumplimiento de la obligación de amputar el impuesto de los pagos o acreditamiento efectuados, provocará que el tercero sea responsable de forma solidaria con el contribuyente; es decir que el ente fiscalizador podrá ejercer las acciones legales correspondientes para hacer efectivo el tributo tanto en contra del agente retenedor como del contribuyente, separada o simultáneamente.

En este caso, si el agente retenedor pagare el tributo con dinero propio o el mismo le es cobrado de forma coactiva en detrimento de su patrimonio, tendrá el derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente. Al respecto Villegas⁷³ agrega que dicho resarcimiento obedece al principio universal del enriquecimiento sin causa.

Se caracteriza de tal forma en el agente retenedor la figura del responsable solidario, en virtud de que el obligado por deuda propia continúa vinculado jurídicamente.

⁷² Villegas, Héctor. Op. Cit., página 263.

⁷³ Loc.Cit.

c) Por último, el contribuyente podrá accionar civilmente en contra del agente retenedor por retenciones efectuadas sin normas legales que establezcan tal obligación, sin perjuicio de la responsabilidad penal que pudiera corresponderle, en este caso por el delito de estafa.

El incumplimiento de enterar el impuesto a las cajas fiscales dentro del plazo establecido en la ley, es decir dentro de los primeros 10 o 15 días hábiles del mes posterior a aquel en que se realizó o debió realizar la retención, dependiendo del concepto del pago o acreditamiento, tendrá como consecuencia que el agente retenedor incurra en una infracción tributaria sustancial, en una informal e incluso en un delito sin concurren ciertos elementos.

La infracción tributaria sustancial es denominada *Pago Extemporáneo de Tributos Retenidos, Percibidos y del Impuesto al Valor Agregado*, y está normada por el artículo 91 del Código Tributario. Conforme a dicho precepto legal el agente retenedor que cometa la infracción será sancionado con una multa equivalente al 100% del impuesto retenido.

Además, por el retraso en la presentación de la declaración correspondiente, será sancionado con una multa de treinta quetzales diarios, con un máximo de seiscientos quetzales; de acuerdo a lo dispuesto en el numeral noveno del artículo 94 del Código Tributario, el cual enuncia las *Infracciones a los Deberes Formales*.

El artículo 91 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, anteriormente citado establece que si el responsable del pago de las retenciones lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50%;

en el mismo sentido, el tercer párrafo del numeral nueve, artículo 94 del cuerpo legal mencionado dispone que la sanción por la infracción formal se rebajará al 25% si las mismas son presentadas antes de ser notificado el requerimiento para su presentación.

Por su parte, conforme al artículo 146 del Código Tributario las sanciones serán objeto de rebaja en la siguiente forma:

- Si el agente retenedor expresa su conformidad con los ajustes o las sanciones al evacuar la audiencia notificada, estas se reducirán al 25% del monto original.
- Si acepta los ajustes luego de evacuada la audiencia pero sin interponer el recurso de revocatoria, las sanciones se reducirán al 50%.
- Si acepta los ajustes luego de interpuesto el recurso de revocatoria pero sin promover proceso contencioso administrativo, se aplicará una rebaja del 25%.

Como puede atisbarse la diferencia entre ambas normas consiste en que el responsable haya pagado voluntariamente el impuesto retenido posterior al plazo en el que tuvo que efectuarlo o bien el pago derivó de la formulación de ajustes y posterior inicio del procedimiento administrativo.

En el primer caso el responsable obtendrá únicamente una rebaja de la multa del 50%, en tanto que si la acepta al evacuar la audiencia la rebaja será del 75%.

Resulta incongruente beneficiar a la persona que corrió el riesgo de no ser auditado con el objeto de librarse de la obligación por prescripción, quien pagará únicamente la cuarta parte de la multa de acuerdo a lo expuesto; por encima de aquel que al percatarse de su omisión hizo efectivo el pago previo a su requerimiento. Debe

considerarse, claro está, que tomar el riesgo de no ser auditado tendrá como desaliento los intereses resarcitorios que correrán hasta el efectivo pago del impuesto.

En cuanto a la responsabilidad penal, el delito que podría imputarse al agente retenedor por no enterar el impuesto es el de *Apropiación Indevida de Tributos*, tipificado en el artículo 358 "C" del Decreto 17-73 del Congreso de la República.

El tipo de dicho delito, es decir la descripción del mismo, consiste en el incumplimiento de enterar a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos retenidos después de transcurrido el plazo establecido por la ley de la materia, en beneficio propio, de una empresa o de un tercero. El delito será sancionado con prisión de uno a seis años, multa equivalente al impuesto apropiado y expulsión del territorio si el responsable fuera extranjero; en caso una persona jurídica hubiera sido la beneficiada, se le sancionará con una multa equivalente al impuesto, haciéndole el apercibimiento de que se le cancelará la patente de comercio en forma definitiva si incurre en reincidencia.

Ahora bien, en virtud del principio non bis in idem la administración tributaria deberá abstenerse de imponer sanción alguna si derivado de la auditoria fiscal aparecieren indicios de la comisión de un delito; en cuyo caso habrá de denunciarlo a las autoridades competentes.

Ante la aparente concurrencia de los mismos elementos tanto en la infracción como en el delito, surge la incertidumbre sobre la forma en que estos se excluyen.

Villegas⁷⁴ al discutir sobre la naturaleza jurídica de la infracción sostiene que el delito es la contravención que ataca directamente la seguridad de los derechos sociales de los individuos; mientras que la infracción es una falta de colaboración, una omisión de ayuda a la acción estatal para el cumplimiento de sus fines.

Agrega el tratadista que es un error distinguir delito de infracción por el elemento intencional, aludiendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las contravenciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Villegas fundamenta su posición en la afirmación de la existencia de infracciones dolosas y delitos culposos; es decir, infracciones que requieren dolo para configurarse y delitos punibles pese a no ser intencionales.

Al respecto es necesario determinar la tendencia que sigue el ordenamiento jurídico guatemalteco sobre los delitos dolosos y los delitos culposos. Eduardo González Cauhapé-Cazaux⁷⁵ se refiere al tipo culposo o imprudente como aquel “en el que, debido a una acción infractora de un deber de cuidado, el autor produce un resultado lesivo para un bien jurídico y no querido por él”; agregando que “la ley guatemalteca limita el número de delitos culposos mediante el sistema de *numerus clausus*”.

Esta última aseveración se fundamenta en el artículo 12 del Código Penal, según el cual los hechos culposos son punibles únicamente en los casos expresamente determinados por la ley.

⁷⁴ Ibid., página 378.

⁷⁵ González Cauhapé-Cazaux. “Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco” Guatemala, 2003, página 63.

De lo anterior deriva que para imputar el delito de Apropiación Indebida de Tributos es necesaria la existencia del dolo, puesto que el tipo culposo de dicho delito no está tipificado por la ley penal.

Por dolo debemos entender, conforme a la interpretación autentica contenida en el artículo 11 del Decreto 17-73 del Congreso de la República, la conciencia y voluntad de realizar el resultado descrito en el tipo penal, o bien la ejecución del acto cuando el resultado se ha presentado como posible, aún sin perseguirlo.

Partiendo de que el delito de Apropiación Indebida de Tributos es un delito omisivo propio y de tipo doloso, sus elementos objetivos y subjetivos según González⁷⁶ son los siguientes:

- a) Objetivos: a.a) *La situación típica generadora del deber de actuar:* la situación típica contemplada en el artículo 358 “C” del Código Penal se concatena con el deber de enterar el impuesto retenido en el plazo legal.
- a.b) *La no realización de la acción mandada:* en este caso el incumplimiento de enterar el impuesto retenido en el plazo legal, en beneficio propio, de una empresa o tercero.
- a.c) *Poder de hecho para evitar la lesión al bien jurídico:* desde el momento en que el agente retenedor efectúa la amputación del impuesto del monto que paga o acredita a su acreedor, tiene el poder de hecho para evitar la lesión al bien jurídico tutelado por el delito de la

⁷⁶ Ibid., páginas 106 y 108.

Apropiación Indevida de Tributos, que consiste en la economía nacional.

b) Subjetivos: b.a) Elemento Cognoscitivo: el agente retenedor debe conocer la obligación de practicar la retención y enterarla en el plazo debido, lo que queda manifiesto por el mismo hecho de efectuarla.

b.b) Elemento Volitivo: el agente retenedor deberá voluntariamente omitir enterar el impuesto retenido en el plazo legal.

Por su parte para incurrir en las infracciones tributarias de Pago Extemporáneo de las Retenciones e Incumplimiento de las Obligaciones Formales, no es necesaria la intencionalidad; es decir el agente será responsable de las mismas y sujeto de la sanción aún y cuando hubiere mediado negligencia o impericia. El ordenamiento jurídico guatemalteco se aparta entonces de la postura de Villegas vertida anteriormente.

Conforme a lo expuesto y en cumplimiento de lo establecido en el artículo 90 del Código Tributario, la Administración Tributaria previo a la aplicación de una sanción por infracción tributaria, deberá establecer la inexistencia de la posibilidad de haberse cometido un delito; para el efecto es procedente aplicar los niveles analíticos de la teoría del delito, dentro de los cuales al examinar el tipo será determinante la conducta dolosa o no del agente retenedor.

Como puede atisbarse resulta gravoso el incumplimiento de las obligaciones que la ley impone al agente retenedor, derivando sanciones pecuniarias y hasta de privación de libertad personal.

Punto Tres: Personas Domiciliadas en el Exterior

Alfonso Brañas⁷⁷ expone que la figura jurídica denominada domicilio surgió por la necesidad del ordenamiento jurídico de ubicar a una persona en un lugar determinado para “el normal o forzado ejercicio de los derechos y el normal o forzado cumplimiento de las obligaciones”.

Larios⁷⁸ explica que para el Derecho Internacional lo importante no es determinar en qué lugar una persona tiene su domicilio, sino en qué Estado; coligiendo que algunos autores clasifican las legislaciones en dos corrientes, según consideren que la persona tiene su domicilio donde tiene su residencia permanente o habitual, o bien allí donde dicha persona tiene su centro principal de negocios.

El autor considera atinada la concepción del domicilio como aquel lugar donde una persona reside habitualmente con ánimo de permanencia; es decir propugna la concurrencia del elemento objetivo, corpus, y del elemento subjetivo animus para establecer el domicilio. La legislación guatemalteca sigue dicha tendencia según lo establecido en el artículo 32 del Código Civil; presumiendo el ánimo de permanencia por la residencia continúa durante un año, salvo que se comprobare que la residencia es accidental o que se tiene en otra parte según el artículo 33 del mismo cuerpo legal.

Asimismo, indica que tanto la legislación como la doctrina han introducido una clasificación del domicilio, dentro de la cual se encuentra el domicilio administrativo

⁷⁷ Brañas, Alfonso. “Derecho Civil” Guatemala, Editorial Estudiantil Fénix, 1998, página 58.

⁷⁸ Larios, Carlos. Op. Cit., páginas 25 y 126.

fiscal, describiéndolo como “aquél donde una persona paga o debe pagar sus impuestos”.

En cuanto al domicilio fiscal Giuliani⁷⁹ afirma que las exigencias de la administración de tributos hacen imperioso tener en cuenta únicamente situaciones de fácil apreciación objetiva, es decir basarse en signos externos; por lo que para establecer el domicilio fiscal habrá de tomarse en cuenta el lugar donde la persona desarrolla su actividad lucrativa, prescindiendo del ánimo o no de permanecer en él.

El Código Tributario guatemalteco en su artículo 114 contiene un concepto del domicilio fiscal: el lugar que el contribuyente o responsable designa para recibir notificaciones, ejercer los derechos derivados de su relación con el fisco y para que éste pueda exigir el cumplimiento de sus obligaciones.

Las consideraciones de Giuliani toman vigencia al analizar que una persona individual o jurídica tendrá la obligación de designar su domicilio fiscal en Guatemala al inscribirse en el Registro Tributario Unificado antes de iniciar actividades afectas en el país, aun y cuando su domicilio civil permanezca en otro Estado. Lo anterior en observancia a lo dispuesto en el artículo 120 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Cabe hacer mención que para inscribirse en el Registro Tributario Unificado, las personas individuales extranjeras previamente debieron haber resuelto su estatus migratorio, obteniendo una visa de negocios, de residente permanente o residente temporal.

⁷⁹ Giuliani, Carlos. Op. Cit., página 491.

Por su parte las personas jurídicas extranjeras en caso ser sociedades mercantiles tuvieron que inscribir en el Registro Mercantil una agencia o sucursal, siguiendo lo dispuesto en los artículos 215 o 221 del Código de Comercio, salvo los casos enumerados en el artículo 220 del mismo cuerpo legal; o bien de consistir en asociaciones, conforme a lo preceptuado en el artículo 28 del Código Civil.

Ahora bien, es posible que una persona perciba rentas afectas al Impuesto sobre la Renta, sin haber tenido la obligación de inscribirse en el Registro Tributario Unificado y por ende sin designar domicilio fiscal en Guatemala. Estas personas no estarán sujetas al poder tributario de Guatemala, deviniendo el impedimento de exigirles el cumplimiento de obligaciones fiscales y proceder coactivamente en contra de ellas en su caso.

Ante la situación descrita el legislador emplea para la percepción del impuesto el método de retención en la fuente, conforme a lo explicado previamente; denominándoles a los sujetos económicos del gravamen impositivo *personas domiciliadas en el exterior*.

Por último, en cuanto a los aspectos documentales, las personas domiciliadas en el exterior, en virtud de no estar inscritas en el Registro Tributario Unificado emitirán al recibir un pago o acreditamiento una factura comercial sujeta a las leyes del estado en que están domiciliadas.

Punto Cuatro: Regulación en la Legislación Guatemalteca sobre las Retenciones a Personas Domiciliadas en el Exterior

La norma que regula de forma general las retenciones del Impuesto sobre la Renta sobre pagos o acreditamientos a personas domiciliadas en el exterior es el artículo 45 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, reformado por los Decretos 61-94, 36-97, 117-97 y 44-200, todos del Congreso de la República.

Es necesario aludir, para comprender adecuadamente el precepto citado, que los conceptos de pago y acreditamiento tienen distinta connotación; de allí el motivo del legislador para especificar que en ambos casos surge la obligación de retener el impuesto a cargo del no domiciliado.

Rojina Villegas⁸⁰ indica que el pago es el acto jurídico consistente en el cumplimiento de una obligación, siendo el modo normal de extinguirse la misma.

De la definición que proporciona Cabanellas⁸¹ podemos afirmar que acreditamiento es el acto por el cual el deudor registra una partida de haber en su contabilidad a favor del acreedor en una cuenta corriente.

Conforme al artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, las palabras se entenderán de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española⁸², en la acepción correspondiente. Éste define al pago como la “entrega de dinero o especie que se debe”, en tanto que por acreditar dice “tomar en cuenta un pago, asentar una partida en el haber”.

Resulta entonces que la diferencia entre pago y acreditamiento es que el primero significa la extinción de la obligación total o parcialmente mediante la entrega de una

⁸⁰ Villegas, Héctor. Op. Cit., página 334.

⁸¹ Cabanellas, Héctor. Op. Cit., páginas 38 y 111.

⁸² Real Academia Española, www.rae.es, fecha de consulta 21 de febrero de 2006.

suma de dinero; en tanto que el segundo no implica *per se* la entrega de dinero ni la extinción de la deuda, puesto que puede estar sujeta a una liquidación de la que derive la obligación de un pago ulterior.

El artículo 45 anteriormente citado, contempla dos alícuotas distintas dependiendo del concepto del pago o acreditamiento. Establece una tasa impositiva del 10% en los siguientes casos:

- Dividendos, participaciones de utilidades, ganancias y otros beneficios de sociedades o establecimientos domiciliados en el país.
- Dietas, comisiones, bonificaciones, sueldos y salarios.
- Rentas pagadas a deportistas y a artistas de teatro, televisión y otros espectáculos.

En el primero de los supuestos la ley hace una excepción, consistente en que cuando los contribuyentes que distribuyen los beneficios han pagado el impuesto que les corresponde no será necesario efectuar la retención.

La segunda tasa impositiva es la del 31% para cualquier otra renta de fuente guatemalteca, incluyendo honorarios, regalías o retribuciones por uso de patentes y marcas de fábrica y por asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.

Cuando la retención es efectuada conforme al artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto debe ser enterado a las cajas fiscales dentro de los 15 primeros días hábiles al mes posterior a aquel en que se percibieron o devengaron las rentas.

Además el Decreto 26-92 del Congreso de la República regula particularmente la retención del impuesto por pagos o acreditamiento por los siguientes conceptos:

Servicio de Transporte Prestado por Personas Domiciliadas en el Exterior. El artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone un porcentaje de retención definitiva del 5% sobre:

- a. El valor de pasaje para ser extendido en el país independientemente del origen o destino del pasajero y de si fue vendido en Guatemala o en el extranjero;
- b. El valor del flete de carga originaria de Guatemala independientemente del lugar de pago;
- c. El valor del flete de carga proveniente del extranjero cuando el valor del mismo sea pagado en Guatemala;
- d. Cualquier monto que la prestataria del servicio o su representante cobre a los usuarios por combustible, almacenaje, demoras y otros.

Seguros, Reaseguros, Retrocesiones y Reafianzamientos. El artículo 34 de la ley de la materia fija una renta imponible del 10% de los ingresos brutos por tales conceptos, sobre la cual se aplicará la tasa del 31%. Los conceptos mencionados pueden describirse así:

- a. El Código de Comercio en su artículo 874 define el contrato de seguro como aquel por el cual una persona llamada asegurador se obliga a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero de realizarse la eventualidad prevista a cambio de una retribución llamada prima.

- b. Según el artículo 1020 del Código de Comercio, por el contrato de reaseguro el asegurador traslada parte o la totalidad del riesgo a otra persona, en este caso a una no domiciliada en Guatemala.
- c. Cabanellas⁸³ puntualiza que la retrocesión es el acto por el que se vuelve a ceder a otra persona el derecho o la cosa que antes este le había cedido; obteniendo por tal operación el segundo sujeto un ingreso.
- d. El Código de Comercio establece en el artículo 1033 que el reafianzamiento es el contrato por el que “una afianzadora se obliga a pagar a otra, en la proporción que se estipule, las cantidades que ésta debe cubrir al beneficiario de una fianza.”

Rentas Provenientes de Medios de Difusión. La Ley del Impuesto sobre la Renta presume una renta imponible del 60%, sobre la cual se aplicará la alícuota del 31% para determinar el impuesto a retener, respecto a los ingresos que perciban las personas domiciliadas en el extranjero por los siguientes conceptos:

- a. Por la utilización en Guatemala mediante la exhibición, transmisión o difusión de películas cinematográficas, para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, cintas magnetofónicas, fotonovelas, casetes, tiras de historietas y otros similares.
- b. Suministro de noticias internacionales a empresas usuarias en el país.

⁸³ Cabanellas, Guillermo. Op. Cit., página 221.

Lo anterior está normado por los artículos 35 y 36 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, este último reformado por el Decreto 18-04 del Congreso de la República.

El impuesto retenido de conformidad con los artículos 33, 34, 35 y 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo expuesto, deberá ser enterado a las cajas fiscales dentro de los primeros 10 días hábiles del mes posterior a aquel en que se efectuaron los pagos o acreditamientos.

Por último es necesario hacer mención que cuando el agente retenedor tome a su cargo el pago del impuesto que debe pagar la persona domiciliada en el exterior, para establecer el monto de la retención deberá incrementarse la base imponible por una cantidad igual al impuesto; conforme al artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior tiene como fundamento lógico el que la persona quien recibe el pago o acreditamiento es la destinataria del impuesto, por lo que al no sufrir el detrimento del mismo por haberse hecho cargo el agente retenedor, deriva la percepción de una renta igual al monto que tuvo que haber pagado en concepto de impuesto.

No es sencillo determinar el impuesto en este caso, debiéndose aplicar la siguiente ecuación matemática: siendo X el impuesto a pagar

$$X = \text{alícuota del impuesto (base imponible original + X)}$$

Por ejemplo, si el concepto del pago o acreditamiento son honorarios por un monto de Q.100.00, el impuesto a pagar equivaldría a Q.44.93 ($X = 0.31 * 100 + x$).

CAPITULO CUATRO

**ANÁLISIS DE RESULTADOS Y DISCUSIÓN: SUPUESTOS QUE DEBEN
VERIFICARSE PARA RETENER IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PERSONAS
DOMICILIADAS EN EL EXTERIOR**

**Punto Uno: Análisis del Criterio de la Superintendencia de Administración
Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria como órgano investido por la ley con las facultades necesarias para el control y fiscalización de los tributos, no tiene un criterio uniforme sobre los supuestos que deber verificarse para existir la obligación de retener Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior.

De documentos expedidos por dicha dependencia pública en ejercicio de algunas de sus funciones establecidas en la legislación, es posible determinar dos posturas totalmente dispares.

En ocasiones guarda una posición conforme a la cual toda remesa efectuada al exterior cuyo concepto pueda subsumirse en alguno de los considerados por la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ser objeto de retención.

Dicha posición tiene génesis en una interpretación extensiva de la norma que regula los parámetros para considerar a una renta como de fuente guatemalteca; surgiendo argumentos que son esgrimidos dentro de los procedimientos administrativos o de procesos judiciales.

Un primer argumento se refiere al origen de los recursos con los que es pagada la remesa. Según la Administración Tributaria debe practicarse la retención cuando los

fondos con los que la persona domiciliada en Guatemala efectúa el pago a favor de la no domiciliada fueron generados en el país por la inversión o utilización de capitales, bienes o servicios.

Sintetiza su razonamiento aseverando que si el capital que satisfizo el crédito es guatemalteco, la renta percibida por el domiciliado en el exterior es de fuente guatemalteca.

El artículo 4 del Decreto 26-92 del Congreso de la República norma que ha de considerarse de fuente guatemalteca **todo ingreso** generado en el territorio. Al tenor del propio texto, por ingresos ha de entenderse las rentas producidas y percibidas por el sujeto económico del impuesto.

Como puede atisbarse, el meollo de la indagación consiste en averiguar si los ingresos fueron generados en el país; por lo que para considerar o no a una renta como de fuente guatemalteca, es totalmente fútil analizar la procedencia de los fondos con la que es satisfecha. Lo anterior no solo en virtud de la norma citada, sino además por carecer el razonamiento de cualquier otro asidero legal.

Sustenta también la Administración Tributaria una tesis relacionada con los sujetos vinculados por la legislación al tributo. El pago o acreditamiento realizado por el domiciliado en Guatemala pueda estar motivado en una necesidad para la consecución de su proceso productivo; indistintamente su giro sea la elaboración o transformación de bienes, prestación de servicios o intermediación en la circulación de los mismos.

De los precedentes se intuye que el domiciliado en el país desarrollará actividades en el territorio nacional y que su objetivo será la percepción de rentas por dicha inversión o utilización de capitales, bienes, servicios o derechos.

Pues bien, el ente fiscalizador partiendo de tales premisas afirma que la retención es procedente en todo caso en que el concepto del pago o acreditamiento esté relacionado con una operación o gestión llevada a cabo en Guatemala aún de forma exclusiva por el domiciliado en el país.

Incorre la Administración Tributaria en la formulación de su silogismo en una confusión de sujetos, puesto que se basa en una afirmación cierta para concatenar una conclusión que no se deriva de la misma.

Se desprende de lo expuesto que existen dos hechos generadores que deben ser distinguidos para el correcto entendimiento de la confusión aludida. El primero de ellos es el verificado respecto al domiciliado en Guatemala, quien adquiere calidad de contribuyente, es decir sujeto pasivo por deuda propia.

Consiste dicho hecho generador en la percepción de las rentas producidas por las actividades desarrolladas en el país por el domiciliado, quien en consecuencia habrá de determinar el impuesto bajo cualquiera de los regímenes previstos por la ley de la materia. En este caso, el sujeto económico, es decir el llamado a soportar la carga del impuesto es el domiciliado en Guatemala.

El segundo hecho generador es aquel ocurrido por los ingresos pagados o acreditados a favor del domiciliado en el exterior; bajo tales circunstancias quien

efectúa el pago o acreditamiento continuará siendo sujeto pasivo, pero en calidad de responsable, es decir por deuda ajena.

Así, el responsable caracteriza, según la doctrina de Villegas, a un sustituto, puesto que ante la imposibilidad de aplicar el poder tributario sobre el no domiciliado en el país, cualquier medida coactiva por el Estado para hacerse pago del impuesto omitido recaerá sobre el domiciliado.

No obstante lo anterior, el sujeto económico en este segundo hecho generador será el domiciliado en el exterior, puesto que sufrirá un detrimento en sus ingresos al amputarse el impuesto del pago o acreditamiento a su favor.

Resulta entonces atinado afirmar que debe considerarse como renta de fuente guatemalteca los ingresos percibidos por el domiciliado en Guatemala producto de las actividades que desarrolla en el país.

Sin embargo, tal aserción no implica *per se* que sobre las remesas que este sujeto efectúe al exterior deba practicarse retención; puesto que al constituir un distinto hecho fenoménico de acuerdo a los corolarios deberá analizarse de forma particular si la renta es de fuente guatemalteca para establecer si el mismo es generador del impuesto.

Un tercer argumento de la Administración Tributaria consistente en que la renta es de fuente guatemalteca cuando el pago haya sido efectuado en el país, para concluir en la falta de validez del mismo.

El lugar del pago o acreditamiento no está contemplado por el artículo 4 del Decreto 26-92 del Congreso de la República ni por otra norma legal, como un elemento que deba considerarse para calificar o no a una renta como de fuente guatemalteca.

Por tal razón es indistinto respecto a la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta, que el pago o acreditamiento haya sido efectuado en el país o fuera de su territorio.

Por último, la Administración Tributaria sostiene que si el domiciliado en Guatemala declaró para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta, como costo o gasto deducible el monto pagado o acreditado a la persona domiciliada en el exterior, tiene la obligación de efectuar la retención correspondiente.

Dicha argumentación se controvierte en dos sentidos: no es requisito legal que se haya efectuado retención para que el costo y gasto sea deducible, ni existe norma que obligue a retener Impuesto sobre la Renta como consecuencia de haber declarado el monto como deducible.

Anteriormente se indicó que el pago o acreditamiento podría estar motivado por una actividad desarrollada en el país por el domiciliado; pues bien, si el gasto o costo es necesario para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas para el domiciliado y coincide con alguno de los conceptos enumerados en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste, es decir quien efectúa el pago o acreditamiento, podrá declararlo como deducible.

Tal circunstancia no implica que proceda la retención, debido a que es posible que el gasto o costo cumpla con las condiciones para considerarlo como deducibles pero que de conformidad con la legislación no constituya renta de fuente guatemalteca.

En opinión de Ronny Patricio Aguilar Gutiérrez⁸⁴, la Superintendencia de Administración Tributaria al efectuar las auditorías fiscales, guarda ciertos lineamientos para restringir en lo permisible la elusión fiscal. Ejemplo de dicha consigna es la formulación de ajustes basados en los anteriores argumentos, no obstante el conocimiento de su improcedencia o al menos la conciencia de que significan una interpretación dudosa de la ley.

Se puede advertir, que de prevalecer los argumentos de la Superintendencia de Administración Tributaria, los supuestos en los que el pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior no estaría sujeto a retención, serían mínimos.

Lo anterior en virtud de que si la remesa es efectuada por el domiciliado en Guatemala, es consecuente que los fondos utilizados para el efecto hayan sido producidos en el país; además, de una significativa posibilidad de que la prestación requerida este relacionada con una actividad que el domiciliado llevada a cabo en el territorio guatemalteco.

⁸⁴ Aguilar Gutiérrez, Ronny Patricio. Magistrado Vocal II de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.

Quizá el único caso que lograría franquear la posición del órgano fiscalizador, es un ejemplo citado por Paul Palacios⁸⁵: la configuración del domiciliado en Guatemala como intermediario.

Es decir que una persona domiciliada en el extranjero le provea de los fondos para pagar una prestación por actividades no desarrolladas en el país a favor otra persona igualmente no domiciliada, originada exclusivamente por una relación sostenida entre estas dos personas ajenas a la jurisdicción nacional. Por añadidura el gasto no sería declarado como deducible y restaría solamente observar que el pago no sea efectuado dentro de las fronteras guatemaltecas.

En absoluta discordancia con los argumentos comentados, la Administración Tributaria enarbola otra postura apegada al principio de atribución de potestad tributaria denominado de la fuente o territorial.

Siguiendo dicho principio, la renta estará afecta únicamente cuando haya sido generada en el territorio nacional conforme a los parámetros contenidos en la legislación. Entendiendo, interpretando y aplicando tales parámetros en concordancia con el postulado medular del principio; es decir, llanamente como un desarrollo o aclaración del mismo; salvo las excepciones expresamente enumeradas en el texto legal.

Por consiguiente si el servicio fue prestado en territorio extranjero, sobre la renta producida no deberá practicarse retención de Impuesto sobre la Renta, aún cuando sea satisfecha con capitales guatemaltecos, esté relacionada con una actividad

⁸⁵ Palacios, Paul. Asesor del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.

desarrollada en el país por el domiciliado, el pago haya sido efectuado en el país y sin influir su consideración o no como un gasto deducible.

A mi criterio, de existir una tesis por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria que resultara indubitablemente de una interpretación objetiva de las normas relacionadas y que se sobrepusiera haciendo alarde del raciocinio jurídico a los argumentos opositores, facilitaría el actuar de las empresas guatemaltecas que en sus relaciones internacionales deben decidir practicar o no la retención de Impuesto sobre la Renta.

Ante la ausencia de tal precedente es necesario formular un criterio fundamentado que esclarezca cualquier incertidumbre respecto al tema.

Punto Dos: Determinación de la Obligación de Practicar la Retención

2.1 Principio de Legalidad

Con el objeto de evitar la violencia o abuso del Estado en contrato de los particulares que se encuentran bajo su jurisdicción, el derecho constitucional instituyó como limitación el principio de legalidad.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce el principio de legalidad en materia tributaria, indicando que corresponde al Congreso con exclusividad decretar impuestos y determinar sus bases de recaudación; dentro las mismas se enumera en el texto constitucional al sujeto pasivo.

Conforme a los artículos 18 y 28 del Código Tributario, son sujetos pasivos los agentes de retención en su calidad de responsables; es decir aquellas personas que sin ser respecto a quienes se verificó el hecho generador, tienen la obligación de

amputar del pago o acreditamiento que efectúen el impuesto y enterarlo a las cajas fiscales.

El precepto constitucional es desarrollado por el artículo 3 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual expresa que se requiere la emisión de una ley para establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable.

Dicha garantía implica en consecuencia que la existencia de una norma legal que contenga la obligación de practicar la retención del Impuesto sobre la Renta, es el primer e inexorable supuesto a verificarse para que el domiciliado en Guatemala se configure como responsable del tributo.

Por lo anterior, cualquier discusión en el momento de dilucidar la procedencia de la retención o dentro de un expediente administrativo formado por ajustes formulados por la Administración Tributaria, debe emanar de la interpretación y aplicación de una norma de ley.

Deviene nula *ipso jure*, cualquier disposición jerárquicamente inferior a la ley que la contradiga o tergiverse, incluyendo reglamentos, resoluciones u otros actos administrativos que se basen en interpretaciones sesgadas del texto legal.

2.2 Coincidencia de Sujetos Pasivos Fácticos y Legales

La obligación de retener Impuesto sobre la Renta sobre una remesa al exterior, supone la representación de dos sujetos pasivos. El primero, la persona domiciliada en el país que efectúa el pago o acreditamiento, que tendrá la calidad de responsable como agente retenedor; y el segundo, la persona domiciliada en el

extranjero beneficiaria de la renta, que es el sujeto económico del impuesto, es decir el contribuyente.

Pareciese intrascendente esta consideración, sin embargo es necesaria para distinguir la obligación en cuestión de otras situaciones en que por la concurrencia de elementos similares pudiere ocasionar confusión.

Tal es el caso del pago o acreditamiento entre dos personas domiciliadas en Guatemala que tiene como origen una prestación desarrollada fuera del territorio nacional sin utilizar en el mismo bienes, derechos, servicios o capitales.

Debido a que el beneficiario de los ingresos está sujeto al poder tributario del Estado, será quien deba determinar el impuesto y establecer si la renta es o no de fuente guatemalteca. Desvaneciéndose entonces en quien efectúa el pago o acreditamiento la calidad de agente retenedor; salvo que el contribuyente le indique que ha adoptado el régimen general, lo cual es ajeno al tema en discusión.

Asimismo, las remesas a favor de sociedades constituidas y domiciliadas en el extranjero que operan mediante un establecimiento en el país o que les son debidas por actividades distintas a las permitidas por el artículo 220 del Código de Comercio.

Antepuesta a cualquier consideración sobre la procedencia de efectuar la retención, existe la obligación de la entidad extranjera de autorizar en el Registro Mercantil una sucursal o agencia y de inscribirse como contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Consiguientemente, de igual forma que en la situación antes expuesta, será el beneficiario de la renta quien tenga la obligación de determinar el impuesto de acuerdo a las leyes de la República.

2.3 Hecho Generador: Pago o Acreditamiento

Para que surja la obligación de retener Impuesto sobre la Renta a cargo de una persona domiciliada en el exterior, es necesario que haya ocurrido el hecho generador; es decir que el contribuyente haya percibido una renta o ingreso mediante un pago o acreditamiento efectuado por el domiciliado en el país.

Debiéndose entender por pago la entrega de dinero para la extinción de una obligación y por acreditamiento el abono en contabilidad de una cuenta a favor de una persona acreedora, ha de afirmarse que si el egreso de fondos no es en tales conceptos, la retención es improcedente.

Por ejemplo, si el ingreso percibido por la persona domiciliada en el extranjero es en calidad de mutuo o préstamo, o inversamente si la remesa constituye un reembolso o devolución de fondos concedidos por la persona no domiciliada, siempre que no supongan intereses, no se verificará la obligación de practicar la retención de impuesto.

Asimismo, es necesario que exista coincidencia entre el supuesto fenoménico y el supuesto imponible, es decir debe ocurrir el hecho generador; razón por la cual, mientras no se produzca efectivamente el pago o acreditamiento no se generará impuesto aun y cuando la obligación haya sido adquirida e incluso documentada en un contrato.

Podría citarse el supuesto en que el negocio jurídico fue válidamente celebrado, pero la prestación no fue cumplida; lo que supondría únicamente el nacimiento de una

acción para el acreedor, más no la deuda tributaria en tanto no exista pago o acreditamiento.

2.4 Coincidencia de Concepto

No todas las rentas percibidas por una persona domiciliada en el exterior pagadas o acreditadas por un domiciliado en Guatemala están gravadas por el Impuesto sobre la Renta, sino únicamente aquellas cuyo concepto es contemplado por el texto legal.

El artículo 45 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, reformado por los decretos 61-94, 36-97, 117-97 y 44-200, todos del Congreso de la República, regula de forma general la retención de Impuesto sobre la Renta a cargo de personas domiciliadas en el exterior.

Conforme a dicha norma, las rentas que son gravadas por el poder tributario guatemalteco son en los siguientes conceptos: intereses, utilidades, retribuciones por servicios en relación de dependencia, retribuciones por otros servicios y regalías.

La norma citada desarrolla los conceptos enumerados, con el objetivo de evitar que mediante argucias legales o simplemente por atribuirles una denominación distinta, se pretenda eludir la obligación tributaria.

De acuerdo a lo expuesto, en caso de no perfeccionarse la subsunción o encuadramiento entre la relación causal del pago o acreditamiento y las descripciones legales, no habrá obligación de amputar el impuesto, salvo que deba considerársele como de fuente guatemalteca.

Para ilustrar, se hace alusión a la adquisición de productos o mercadería a una persona domiciliada en el exterior cuando los mismos son importados. Asimismo, a la

compra de bienes muebles, inmuebles o derechos reales sobre los mismos siempre que la persona domiciliada en el extranjero no negocie habitualmente con ellos, puesto que no existe renta sino una ganancia de capital.

2.5 Renta de Fuente Guatemalteca

El principio de la fuente es medular para establecer la procedencia de la retención del Impuesto sobre la Renta a cargo de una persona domiciliada en el exterior. La diferencia de interpretaciones respecto al mismo motiva la formulación de reparos por la Administración Tributaria, según lo analizado en el punto anterior.

La relevancia del principio deviene de lo regulado en el primer párrafo del artículo 45 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, reformado por los decretos 61-94, 36-97, 117-97 y 44-200, todos del Congreso de la República; en el sentido que sobre toda renta de fuente guatemalteca deberá practicarse la retención.

El principio de la fuente es uno de los criterios objetivos de atribución de la potestad tributaria, el cual propugna que estará sujeta al poder impositivo de un estado toda renta que haya sido generada en su territorio; de allí que también es llamado principio territorial.

La explicación de dicho postulado en conjunción con los supuestos previamente desarrollados, sería suficiente para determinar cuándo un pago o acreditamiento está gravado por las leyes de la República de Guatemala.

No obstante lo anterior, a mi criterio, el legislador conociendo la manipulación de la ley en nuestro medio y previendo que su interpretación por quienes tienen

jurisdicción, es decir los jueces, sería proporcionada en demasía con lentitud y falta de certidumbre, incluyó en el texto legal una interpretación auténtica.

La misma está contenida en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El desconocimiento de que dicho precepto no es más que un desarrollo del principio de la fuente, podría ser la causa para que la Administración Tributaria esgrima los argumentos anteriormente rebatidos.

Asimismo, tal circunstancia es el fundamento para afirmar que la renta percibida por el domiciliado en el extranjero está sujeta a Impuesto sobre la Renta en todo caso que éste para generarla haya utilizado o invertido bienes, servicios o derechos en el país o bien realizado cualquier otra actividad en el territorio.

Porfía es la aclaración de que la renta que debe analizarse si es de fuente guatemalteca, es exclusivamente la percibida por el domiciliado en el extranjero y no las rentas de quien efectúa el pago o acreditamiento.

Asimismo, que al regular el precepto citado que se considerará como de fuente guatemalteca “todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país”, se refiere a capitales, bienes, servicios o derechos utilizados o invertidos en Guatemala por quien percibe la renta, y no por quien es el beneficiario de la prestación que la origina.

Por último y en el mismo sentido, al expresar la norma aludida que la renta será de igual forma de fuente guatemalteca “cuando tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala”, versa sobre actividades realizadas por el domiciliado en el extranjero y no por quien efectúa el pago o acreditamiento.

Deviene de lo discurrido que si un servicio fue prestado en su totalidad en territorio extranjero sin utilizar personal, bienes o derechos en el país, la renta que se perciba no será de fuente guatemalteca y por tanto no estará sujeta a retención.

2.6 Casos Especiales

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece rentas percibidas por personas domiciliadas en el extranjero sujetas a retención de impuesto, no obstante la mismas no debieran ser gravadas de conformidad con el principio de la fuente. Constituyen entonces excepciones a los parámetros discutidos de la renta de fuente guatemalteca.

Las situaciones especiales aludidas están reguladas en los artículos 5 y 33 al 36 del cuerpo legal citado; de los cuales precisa de análisis el descrito en la literal c) del primer precepto antedicho.

Según dicha norma, se considerará renta de fuente de guatemalteca todo pago o crédito por concepto de “asesoramiento técnico, financiero, administrativo o de otra índole”. Como bien lo indica Jorge Mario Búcaro Knoke⁸⁶, dicho texto legal requiere de alguna explicación y aclaración en virtud de que la Administración Tributaria usualmente intenta subsumir cualquier servicio prestado en dicha descripción, para sustentar la procedencia de la retención.

Previo a discurrir al respecto, es necesario indicar que es indistinta la clase de asesoramiento que se preste, puesto que la propia norma hace referencia a cualquier

⁸⁶ Búcaro Knoke, Jorge Mario. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.

índole del mismo; siendo a mi criterio, la enunciación del legislador del asesoramiento técnico, financiero y administrativo no más que una ilustración.

El legislador de la ley contempló en la literal t), artículo 38 del Decreto 26-92 del Congreso de la República una interpretación auténtica del asesoramiento; por lo que a ella hemos de apegarnos: el asesoramiento es todo dictamen, consejo o recomendación prestado por escrito y como resultado de un estudio pormenorizado de hechos y datos disponibles, respecto a una situación o problema planteado, que tiene como fin orientar la acción o el proceder en un sentido determinado.

Como puede atisbarse, los elementos del asesoramiento son suficientemente particulares para distinguirlo del servicio en cualquier otro concepto.

2.7 Implicaciones Relacionadas

Como reafirmación de criterios vertidos anteriormente, es conveniente al efectuar pago o acreditamiento a personas domiciliadas en el exterior considerar lo siguiente:

1. Debido a que el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no enumera como gasto o costo no deducible aquellos que no han sido objeto de retención, la procedencia o improcedencia de la misma es totalmente ajena a la posibilidad de declararlos como deducibles siempre que sean en alguno de los conceptos descritos en el artículo 38 del cuerpo legal citado. Salvo los gastos o costos por asesoramiento y regalías, conforme a lo establecido en las literales t) y w) el último de los preceptos mencionados.

2. Si el agente de retención toma a su cargo el pago del impuesto, la base imponible será el monto del pago o acreditamiento incrementado en el impuesto dejado de pagar por el domiciliado en el exterior.
3. Las rentas pagadas por un domiciliado en Guatemala en su carácter de intermediario, no estarán sujetas a Impuesto sobre la Renta, siempre que no sean de fuente guatemalteca, según lo preceptuado por el artículo 69 del Decreto 26-92 del Congreso de la República.

CONCLUSIONES

1. El legislador utilizó el método de la retención definitiva en la fuente para percibir el impuesto a cargo de las personas domiciliadas en el exterior, ante la imposibilidad de exigirles a estos una liquidación posterior y de proceder coactivamente por el incumplimiento de la obligación.
2. El Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas domiciliadas en el exterior adquiere por la forma de su percepción, los caracteres de un impuesto: indiciario, al presumir la generación de rentas; objetivo, por gravar la riqueza prescindiendo de la situación personal del contribuyente; instantáneo, puesto que el hecho generador es aislado y único; e indirecto, en virtud de que se basa en una exteriorización inmediata de riqueza.
3. La autonomía de los estados conduce a que estos posean absoluta libertad para elegir el criterio de atribución de potestad atributiva que satisfaga sus conveniencias fiscales, lo cual es totalmente válido; sin embargo, el principio que de mejor manera acoge la justicia para evitar la doble imposición es el de la fuente o territorial, en virtud de que se pagará impuesto en el estado cuyos recursos naturales, así como su ambiente social, jurídico y económico fueron aprovechados para generar la renta.
4. Guatemala como país importador de capital y en vías de desarrollo adoptó el principio de la fuente como consecuencia lógica de constituir de su interés gravar cualquier renta que haya sido generada en su territorio.

5. El artículo 4 del Decreto 26-92 del Congreso de la República debe ser aplicado, teniendo como premisa que el texto del mismo es una interpretación auténtica del principio de atribución de potestad atributiva denominado de la fuente o territorial, por lo que su espíritu es gravar las rentas que se hayan generado en el país.
6. Conforme al principio de legalidad garantizado por el artículo 239 constitucional, adolecerán de nulidad de pleno derecho aquellas resoluciones de la Administración Tributaria que pretendan vincular como responsable a quien efectuó una remesa al exterior, mediante una tergiversación de la norma que regula la renta de fuente guatemalteca.
7. El supuesto esencial que debe verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de practicar retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior, es que la misma sea considerada como de fuente guatemalteca.
8. En una condición *sine qua non* para que el hecho fenoménico sea subsumido en la descripción de la renta de fuente guatemalteca, que la persona domiciliada en el exterior haya desarrollado alguna actividad en el país, ya sea mediante la utilización o inversión de bienes, servicios, capitales o derechos o bien de cualquier otra forma para generar la renta; salvo las excepciones estrictamente contempladas en la ley de la materia.
9. La Superintendencia de Administración Tributaria tiene dos posiciones dispares sobre la procedencia de la retención de Impuesto sobre la Renta sobre remesas al exterior: una se fundamenta adecuadamente en el principio de la fuente, la

segunda en una interpretación sesgada del artículo 4 del Decreto 26-92 del Congreso de la República.

10. Los principales argumentos esgrimidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para formular ajustes relacionados con retenciones a personas domiciliadas en el exterior, deben ser refutados denotando que el *quid iuris* para establecer si la rentas son de fuente guatemalteca es independiente de que los fondos para satisfacerla sean de capital guatemalteco y que estén relacionados o tengan como fin la consecución de una actividad realizada en el territorio por el domiciliado en el país.
11. La deducibilidad del gasto o costo que representa el pago o acreditamiento a favor de la persona domiciliada en el exterior es totalmente independiente a la procedencia de la retención del impuesto; salvo en los casos regulados en las literales t) y w) del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
12. Las personas domiciliadas en el exterior que realicen actividades comerciales aprovechándose de un establecimiento o que sean distintas a las contempladas en el artículo 220 del Código de Comercio, tienen la obligación de registrar una agencia o sucursal en el Registro Mercantil General de la República y de inscribirse en el Registro Tributario Unificado, quedando sujetas a la jurisdicción tributaria nacional.

RECOMENDACIONES

1. Con el fin de alentar la actividad comercial, la celebración de tratados internacionales bilaterales o multilaterales en materia tributaria con países exportadores de capital, primordialmente con aquellos de los cuales provienen regularmente inversiones o que constituyan inversionistas potenciales; debiendo negociarse la aplicación de alguno de los métodos para evitar la doble tributación internacional, preferentemente el de exoneración tanto de impuestos pagados como exonerados.
2. Es conveniente la reforma del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de reafirmar que la intención del legislador fue desarrollar el criterio de atribución de la potestad tributaria denominado *de la fuente o territorial*; aclarando fundamentalmente que el meollo del análisis versa sobre si la persona domiciliada en el extranjero realizó alguna actividad en el país para generar la renta.
3. Documentar la relación causal de los pagos o acreditamientos que se efectúan a favor de personas domiciliadas en el exterior, describiendo pormenorizadamente la prestación que estos realizarán; instrumento que podría ser un órgano de prueba substancial para demostrar que el beneficiario de la renta no la generó desarrollando actividades en el país, ante la imposibilidad o al menos escollo de probar tal hecho negativo.

REFERENCIAS

a. Bibliográfica

1. Brañas, Alfonso. "Derecho Civil". Guatemala, Editorial Estudiantil Fénix, 1998.
2. Cabanellas, Guillermo. "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual". Argentina, Editorial Eliasta, 1998.
3. Cabanellas de las Cuevas, Guillermo y Eleanor C. Hoague. "Diccionario Jurídico". Argentina, Editorial Eliasta, 1996.
4. De Juano, Manuel. "Curso de Finanzas y Derecho Tributario". Argentina, Editorial Molachino, 1971.
5. De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". México, Editorial Porrúa, 1978.
6. Escobar Menaldo, Rolando y Ana Maritza Morales. "Colección de Educación Fiscal Tomo 4 Relación Estado-Contribuyente." Guatemala, Editorial Serviprensa, 2000.
7. Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Argentina, Editorial Depalma, 1997.
8. González Cauhapé-Cazaux. "Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco". Guatemala, 2003.
9. Granados, Tuncho. "El Impuesto sobre la Renta y Disposiciones Conexas". Guatemala, Editorial Ediciones Fiscales, 1999.
10. Larios Ochaíta, Carlos. "Derecho Internacional Privado". Guatemala, Litografía Nawal Wuj, 2004.

11. Porras y López, Armando. "Derecho Fiscal". México, Editorial Textos Universitarios, 1977.
12. Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil". México, Editorial Porrúa, 1998.
13. Villegas, Héctor G. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Argentina, Editorial Depalma, 1997.

b. Normativas

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Decreto 106 del Jefe de Estado, Código Civil.
3. Decreto 2-70 del Congreso de la República, Código de Comercio.
4. Decreto 17-73 del Congreso de la República, Código Penal.
5. Decreto 2-89 del Congreso de la República, Ley del Organismo Judicial.
6. Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.
7. Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.
8. Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.
9. Decreto 19-04 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.
10. Decreto-Ley 229 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.
11. Decreto número 59-87 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.

c. Electrónicas

1. Federación Interamericana de Abogados (FIA), Estados Unidos de América, www.iaba.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.
2. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, www.iladt.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.
3. International Bar Association, Inglaterra, 2006, www.ibanet.org, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.
4. International Fiscal Association, Holanda, 2006, www.ifa.nl, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.
5. Organización para la Cooperación y el Desarrollo, Estados Unidos Mexicanos, www.ocdemexico.org.mx, fecha de consulta 10 de febrero de 2006.
6. Real Academia Española, www.rae.es, fecha de consulta 21 de febrero de 2006.
7. Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala, www.sat.gob.gt, fecha de consulta 28 de enero de 2006.

d. Otras Referencias

1. Aguilar Gutiérrez, Ronny Patricio. Magistrado Vocal II de la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.
2. Búcaro Knoke, Jorge Mario. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.

3. Palacios, Paul. Asesor del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Entrevista realizada en el mes de febrero del año 2006.
4. Alcerro Quiñónez, Maritza Yanira. "El Poder Tributario y sus Limitaciones". Guatemala, 1995, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.
5. Bautista Galicia, Julio. "Consideraciones del Concepto de Renta de Fuente Guatemalteca". Guatemala, 2000, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.
6. Meléndez Amado, Olga María. "Los Principios Tributario en la Legislación Guatemalteca". Guatemala, 1989, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

ANEXOS

Elaboración de trabajo de tesis de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, titulado “La Obligación de Practicar Retención de Impuesto sobre la Renta sobre Pagos o Acreditamientos a Personas Domiciliadas en el Exterior”.

ENTREVISTA

1. ¿Qué supuestos deben verificarse para que nazca a la vida jurídica la obligación de practicar la retención en concepto de Impuesto sobre la Renta sobre remesas al exterior?
R/.
2. ¿Qué condiciones deberían cumplirse para que un pago o acreditamiento a una persona domiciliada en el exterior no sea considerado como renta de fuente guatemalteca?
R/.
3. En el caso hipotético, ¿debe efectuarse retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior por la reparación de un motor si el técnico ha venido al territorio guatemalteco para prestar dicho servicio?
Favor explicar su respuesta.
R/.
4. En el caso hipotético, ¿debe efectuarse retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior por la reparación de un motor cuando este ha sido exportado temporalmente para tal efecto y la prestadora del servicio no ha venido en lo absoluto al territorio guatemalteco ni empleado bienes, derechos o capitales en el país? Favor explicar su respuesta.
R/.

5. En el caso hipotético, ¿debe efectuarse retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior por la realización de un estudio de mercado en un país extranjero sin que la prestataria del servicio o sus dependientes hayan venido al país y sin haber utilizado bienes, derechos, servicios o capitales en Guatemala? Favor explicar su respuesta.

R/.

6. En el caso hipotético, ¿debe efectuarse retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a favor de una persona domiciliada en el exterior por la compra en el territorio nacional de una acción de sociedad mercantil constituida de acuerdo a las leyes de Guatemala? Favor explicar su respuesta.

R/.

7. Para determinar la procedencia de la retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a persona domiciliada en el exterior, ¿debe analizarse si las rentas percibidas por el domiciliado en Guatemala que efectúa dicho pago o acreditamiento son de fuente guatemalteca?

R/.

8. Para determinar la procedencia de la retención de Impuesto sobre la Renta sobre un pago o acreditamiento a persona domiciliada en el exterior, ¿el análisis debe limitarse a establecer si la rentas percibidas por el domiciliado en el extranjero son de fuente guatemalteca?

R/.

9. Para determinar si una renta es de fuente guatemalteca, el texto del artículo 5 del Decreto 26-92 del Congreso de la República "*o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala*", ¿debe entenderse que se refiere a

actividades desarrolladas por quien efectúa dicho pago o acreditamiento?

R/.

10. Para determinar si una renta es de fuente guatemalteca, el texto del artículo 5 del Decreto 26-92 del Congreso de la República “*o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala*”, ¿debe entenderse que se refiere a actividades de cualquier índole desarrolladas en el país por el domiciliado en el extranjero?

R/.

11. ¿Es necesario para que un gasto sea considerado como deducible que el pago o acreditamiento a favor de persona domiciliada en el exterior haya estado sujeto a retención de Impuesto sobre la Renta?

R/.

12. En el caso hipotético de que el agente de retención toma a su cargo el pago del impuesto a cargo de una persona domiciliada en el exterior, ¿cuál sería el monto que debería pagar en concepto de Impuesto sobre la Renta por una remesa de Q.100.00 a favor de dicha persona domiciliada en el exterior?

R/.

Nombre: _____

Se le agradece su colaboración y tiempo por la contestación de la presente entrevista.

CUADROS DE COTEJO

	Expediente No.	Expediente No.	Expediente No.	Expediente No.
Tipo de documento				
Elementos fácticos del caso				
Criterio de la Administración Tributaria				