

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”

TESIS DE GRADO

**SERWING ANDRÉ GRAMAJO MATZUY**

CARNET 15197-09

QUETZALTENANGO, JUNIO DE 2015  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR  
**SERWING ANDRÉ GRAMAJO MATZUY**

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, JUNIO DE 2015  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS  
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

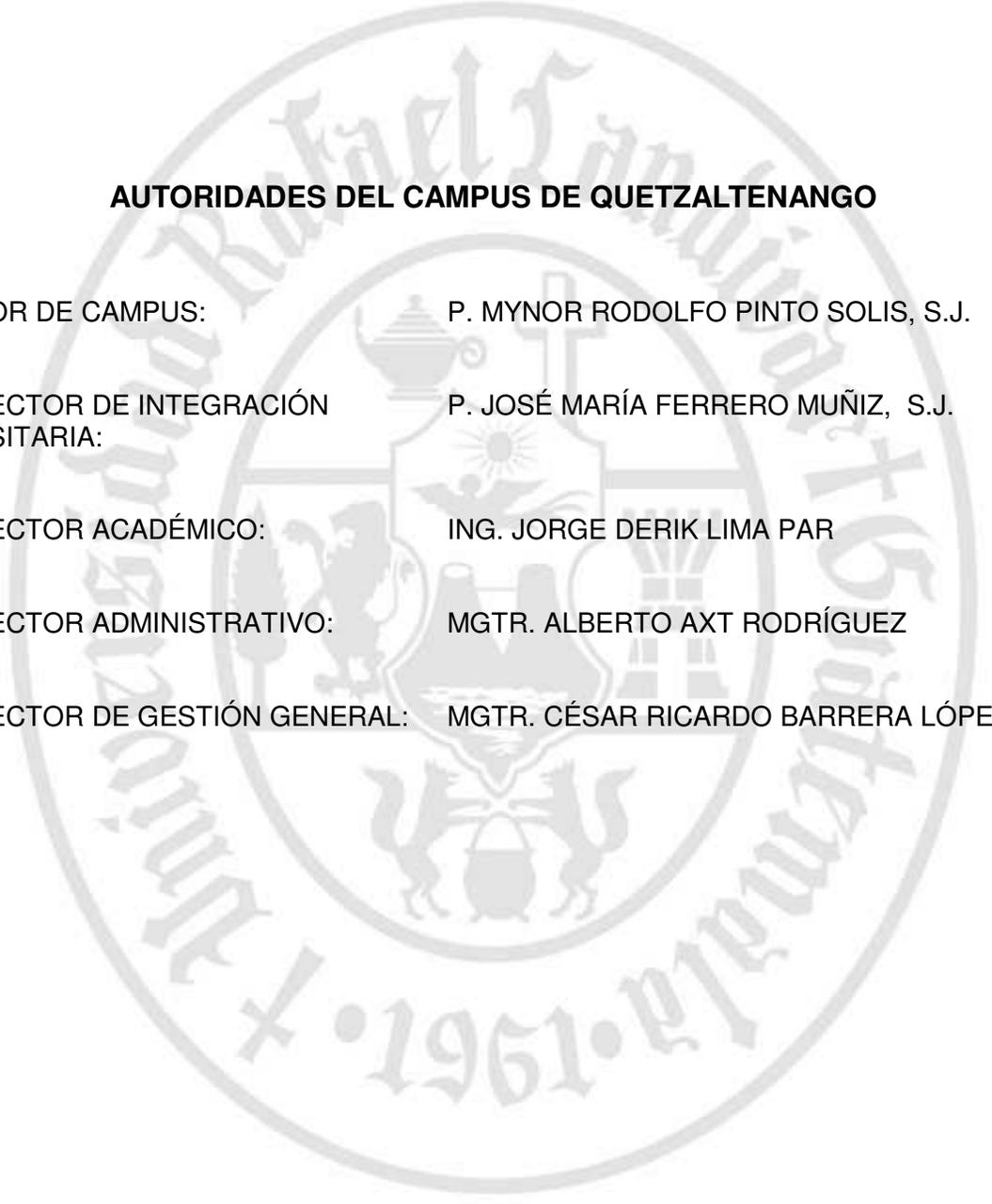
DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

### **NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

MGTR. ERIKA GABRIELA DEL ROSARIO GÁLVEZ ANLEU DE RAMOS

### **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

LIC. FREDY ANTONIO MARTÍNEZ DE LEÓN



## **AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO**

DIRECTOR DE CAMPUS: P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.

SUBDIRECTOR DE INTEGRACIÓN  
UNIVERSITARIA: P. JOSÉ MARÍA FERRERO MUÑIZ, S.J.

SUBDIRECTOR ACADÉMICO: ING. JORGE DERIK LIMA PAR

SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO: MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ

SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL: MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ

**EGGA**  
*Licda. Erika Gabriela Gálvez Anléu*  
Abogada y Notaria  
Especialista en Derecho Tributario y Mercantil

Quetzaltenango, 05 de marzo de 2015.

**SEÑORES**

**COORDINACIÓN FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR**

**CAMPUS QUETZALTENANGO**

**CIUDAD**

Respetables Señores:

De manera atenta me dirijo a ustedes con el objeto de rendir dictamen, conforme el nombramiento que me fuera otorgado en calidad de Asesor de la Tesis titulada:

**“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO. ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**, trabajo realizado por el estudiante: **SERWING ANDRÉ GRAMAJO MATSUI**, carné número **1519709**, previo a obtener los títulos de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario.

En tal virtud y tomando en consideración que el trabajo presentado fue realizado conforme los requisitos exigidos por el Instructivo de Tesis de Licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, me es grato dar el resultado de la asesoría de **APROBADO**.

No habiendo más que hacer constar, quedo a sus respetables órdenes.

Deferentemente,

  
Mgtr. Erika Gabriela Gálvez Anléu  
Abogada y Notaria

*Licda. Erika Gabriela Gálvez Anléu*  
Abogada y Notaria



Universidad  
Rafael Landívar  
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
No. 07602-2015

### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante SERWING ANDRÉ GRAMAJO MATZUY, Carnet 15197-09 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 07331-2015 de fecha 22 de junio de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**"EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA"**

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 23 días del mes de junio del año 2015.

  
MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## **Agradecimientos**

- A Dios:** Por la vida y la oportunidad de permitirme alcanzar uno de mis mayores sueños.
- A mis Padres:** Lic. Osward Gramajo y Lic. Patricia Matsui, por su amor incondicional, por su lucha incesante de sacarnos adelante y por su apoyo perpetuo.
- A mi Hermano:** Patric Gramajo, por ser uno de mis pilares en la vida y por siempre creer en mí.
- A mi Novia:** Kristel Rios, por su comprensión cuando empleaba la mayor parte de mi tiempo en la elaboración de mi tesis.
- A mi Asesora de Tesis:** Lic. Gabriela Gálvez, por orientarme en la elaboración de este proyecto.
- A mi Revisor de Fondo:** Lic. Fredy Martínez, por apoyarme en aportar su experiencia profesional a este proyecto.
- A la Universidad:** Por darme la oportunidad de graduarme en esta prestigiosa casa de estudios.

## **Dedicatoria**

**A Dios:**

Por ser el merecedor de la honra y la gloria por toda la eternidad.

## Índice

	Pág.
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I.....</b>	<b>4</b>
<b>DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.....</b>	<b>4</b>
1.1 Tributos .....	4
1.1.1 Concepto .....	4
1.1.2 Clase de tributos.....	8
1.2 Obligación tributaria.....	9
1.2.1 Concepto.....	9
1.2.2 Preeminencia de la obligación legal sobre la contractual.....	13
1.3 Sujetos de la obligación jurídica tributaria.....	14
1.3.1 Sujeto activo.....	14
1.3.2 Sujeto pasivo.....	15
1.3.3 Contribuyente.....	18
1.3.4 Responsables.....	19
1.3.5 Agentes de retención o percepción.....	23
1.4 Hecho generador.....	25
1.4.1 Concepto.....	25
1.4.2 Acaecimiento del hecho generador.....	27
1.4.3 Acto jurídico condicionado.....	28
1.4.4 Hecho generador condicionado.....	28
1.5 Extinción de la obligación tributaria.....	29
1.6 Exenciones.....	32
1.7 Exoneraciones.....	35
1.8 Determinación de la obligación tributaria.....	38
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>42</b>
<b>EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>42</b>
2.1 Antecedentes.....	42
2.2 Concepto.....	46
2.3 Elementos.....	47

2.3.1	Sujeto activo.....	47
2.3.2	Sujeto pasivo.....	47
2.4	Caracteres.....	48
2.5	Tipos de renta.....	49
2.5.1	Rentas de actividades lucrativas.....	50
2.5.2	Rentas del trabajo.....	51
2.5.3	Rentas de capital y ganancias de capital.....	52
2.6	El impuesto sobre la renta en personas individuales.....	53
2.7	El impuesto sobre la renta en personas jurídicas.....	53
<b>CAPÍTULO III.....</b>		<b>55</b>
<b>FLAT TAX EN EL DERECHO COMPARADO.....</b>		<b>55</b>
3.1	Antecedentes.....	55
3.2	Precusores del flat tax.....	58
3.3	El impuesto único en el mundo.....	65
<b>CAPÍTULO IV.....</b>		<b>45</b>
<b>VIABILIDAD DE LA IMPLEMENTACION DEL FLAT TAX EN GUATEMALA....</b>		<b>55</b>
4.1	Antecedentes del impuesto único.....	69
4.2	Concepto .....	71
4.3	El impuesto único en personas individuales.....	75
4.4	El impuesto único en personas jurídicas.....	76
4.5	Ventajas del impuesto único.....	77
4.6	Desventajas del impuesto único.....	83
4.7	La tasa única en Guatemala.....	85
<b>CAPÍTULO V.....</b>		<b>94</b>
<b>PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS.....</b>		<b>94</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>		<b>107</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>		<b>110</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>		<b>113</b>
<b>ANEXOS.....</b>		<b>118</b>

## Resumen

Las actividades de las naciones han sido reguladas desde el principio de la civilización humana de varias maneras y con diversidad de cambios a lo largo de la evolución del hombre.

Las naciones se han visto inmersas en la necesidad de normar tales actividades para que tengan carácter de obligatoriedad en cada uno de sus ciudadanos y así puedan alcanzar la armonía necesaria que debe de reinar dentro de su población, no dejando a un lado un tipo de control eminente.

El tema de la recaudación tributaria ha sido desde un principio compleja a tal punto de que en la actualidad se siguen estudiando e investigando nuevos mecanismos para que la misma sea más efectiva y eficiente.

Son diversos los autores que han aportado estudios con los cuales se busca la simplificación de los sistemas tributarios y han sido varios los países que han adoptado estos, arriesgándose muchas veces a cambiar toda su estructura tributaria con el objetivo de sacar a flote sus economías.

En el caso de Guatemala no es la excepción, puesto que a lo largo del tiempo los gobiernos que inician su gestión constitucional se han dado a la tarea de implementar paquetes fiscales con el único objetivo de recaudar más fondos y así facilitar su gobernabilidad.

El actual sistema tributario es un sistema fallido toda vez que no rinde los resultados previstos. En el caso del Impuesto Sobre la Renta en particular, es un impuesto que tiene más de diez años en vigencia y hasta la fecha no es un impuesto óptimo que refleje los beneficios de su recaudación.

Por lo anterior, se estudia la posibilidad de implementar un nuevo sistema tributario basado en un Impuesto Único con una tasa fija que graba de igual manera a todos los contribuyentes a manera de que la recaudación sea más sencilla y de mejor control y fiscalización.

## INTRODUCCIÓN

El Derecho como ciencia es aquel conjunto normativo que se encarga de regular la gran gama de relaciones que pueden existir producto de la conducta humana que vive dentro de una sociedad, siempre basado en la plataforma de justicia y el bien común.

En ese sentido, el tema económico de un Estado no es la excepción y por ello existe lo que se conoce como Derecho Tributario. Aquel conjunto de normas jurídicas que regulan lo relativo a la obligación que tienen todos los ciudadanos ante el Estado como ente soberano de colaborar con el buen y correcto funcionamiento del mismo a manera de que se pueda ver reflejado este aporte dinerario en las actividades que por obligación constitucional le competen al mismo.

Es por ello que en el capítulo primero se trata lo relativo a aquellas aportaciones pecuniarias debidamente establecidas de manera unilateral por parte del Estado que otorga el contribuyente de un país y que se le conocen como tributos. Así también lo relativo a la gran variedad de tributos que existen y cómo es que una de estas personas puede verse obligado ante el fisco, es decir, en qué momento y circunstancia podría encajar en esta normativa.

Teniéndose en consideración que no todo ciudadano está inmerso en esta obligación se desarrollan las distintas situaciones en las que pueden encontrarse en determinado momento. Y, si bien es cierto se puede estar ante esta obligación tributaria ante la Administración, también se puede salir de esta desde varios puntos de vista. Por lo que se abordará lo relativo a la extinción de esta obligación tributaria.

En el capítulo segundo se trata lo referente a uno de los impuestos más importantes que tiene Guatemala por debajo del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta. Este es un impuesto vital en la recaudación pero no obstante tener ya varios años de estar imperando en la normativa jurídica del país, es un impuesto que

hoy por hoy inclusive los expertos no han llegado a comprender por su complejidad, sus constantes cambios y supuestas mejoras.

En virtud de ser uno de los impuestos más antiguos que contempla la historia se estudian sus antecedentes, sus elementos y los tipos de renta que este regula; ya que como es de gran notoriedad, en Guatemala existe una diversidad de actividades económicas que se han regulado de manera distinta a manera que el contribuyente pueda verlo atractivo, dé cumplimiento al mismo y como consecuencia el sujeto activo de esta relación se vea beneficiado. Esto tanto para personas individuales como personas jurídicas.

Asimismo y en virtud de que el actual sistema tributario guatemalteco es un sistema fallido y colapsado, en el capítulo tercero se analiza lo referente a un nuevo y revolucionario sistema de tributación que ha sido estudiado e implementado en otros países como una solución a economías en tiempos de crisis o por ser considerado simplemente un sistema atractivo.

El Impuesto Único, aquel que suprime a todos los impuestos existentes y graba a todo contribuyente con un misma tarifa porcentual, indistintamente si es una persona individual o jurídica, es un sistema de tributación repleto de mucha sencillez y simplicidad cuyo objeto es alcanzar una mejor recaudación a base de una tarifa tributaria única.

Se estudian sus orígenes, sus precursores y cómo es que ha sido implementado en otros países y los resultados inmediatos que ha tenido alrededor del mundo. No por el hecho de ser un impuesto directo joven quiere decir que tenga que tardar en florecer ya que en los países que ha sido implementado ha llevado consigo varias mejoras comprobables.

En el cuarto y último capítulo se desarrolla lo relativo a su operatividad, es decir la forma en que podría grabar tanto a personas individuales como jurídicas no dejando

a un lado las posibles ventajas y desventajas que acarrearía su implementación en Guatemala en sustitución del actual Impuesto Sobre la Renta y como supresor de todos los impuestos que están regulados en la actualidad.

En este se encuentra la esencia de este trabajo, puesto que se hace una radiografía del actual sistema tributario en Guatemala que gira en torno al Impuesto Sobre la Renta y la actual brecha fiscal existente. Así como las alternativas que ha tenido que sopesar el actual gobierno para darle solución al mismo y mejorar sus resultados.

Por último se trata lo relativo a otros problemas que afronta el país en cuanto a la recaudación tributaria. Se establece la posibilidad de que no es solamente la normativa vigente la que no rinde los resultados que en teoría se establecieron y que tampoco es únicamente responsabilidad del ente recaudador el colapso que se vive, sino que son muchos otros factores los que limitan al sistema alcanzar el resultado esperado siendo en reiteradas ocasiones problemas que no se detectan a simple vista y que se debe caer a otras instancias para asegurar que en Guatemala la problemática es severa y que no cambiará si no se toman medidas a corto, mediano y largo plazo.

# CAPITULO I

## DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

### 1.1 TRIBUTOS

#### 1.1.1 CONCEPTO

El tema de los tributos es tan antiguo como el hombre mismo, ya que según la historia, desde los principios de la civilización humana, los tributos eran aplicados por las clases dominantes. Los primeros orígenes se remontan en Egipto, China y Mesopotamia por medio del trabajo físico.

Los pueblos antiguos en sus relaciones con otras naciones tomaron a los impuestos como una forma de sujeción y dominio sobre los pueblos vencidos. Como el Imperio Romano, el cual cobraba tributos sobre los territorios ganados, aspecto que permitió a los romanos no pagar tributos por mucho tiempo.

Así también el pago de tributos no era solo pecuniario, sino también los seres humanos eran parte de los tributos, como por ejemplo el ser destinado a actos ceremoniales u obligados a realizar trabajos físicos como el hecho de prestar guardia.

Hoy en día, el hablar de tributos resulta pensar casi de inmediato el hecho de tener que desembolsar a favor del Estado parte de las ganancias que se obtienen fruto del trabajo, comercio o cualquier otra actividad lícita que genere ingresos pecuniarios.

Para eso hay que tener muy en cuenta que toda esta actividad financiera en donde se ven inmersos necesariamente tanto el Estado como los contribuyentes, está regulada por una serie de normativas legales para su correcto y eficaz funcionamiento.

Es decir que existe un conjunto de normas jurídicas previamente establecidas que se desprenden como una rama autónoma del Derecho que se puede definir como “el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación, administración y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”, según lo manifestado por José Zavala (1998)<sup>1</sup>.

Como lo argumenta Catalina García (1996), el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Las doctrinas brasileñas, italiana, española y latinoamericana suelen usar la denominación “derecho tributario”, en tanto que los alemanes empelan “derecho impositivo”. Los franceses y anglosajones prefieren la expresión “derecho fiscal”.<sup>2</sup>

Así también Héctor Villegas (2001) manifiesta que el Derecho Tributario “en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”<sup>3</sup>

Como lo manifiesta José Zavala (1998), de los tributos se puede determinar que estos se originan como consecuencia del ejercicio del poder tributario, ya que es el Estado quien tiene la facultad de crear, modificar y extinguir tributos. Así también, el pago de los mismos no es voluntario, sino impuesto en forma coactiva. Estos implican el pago de una suma dineraria con el único objeto de que éste puede dar cumplimiento a sus fines establecidos.<sup>4</sup>

Hay que recordar que una de las principales funciones del Estado, dentro de las muchas que tiene, es garantizarles a sus habitantes la vida, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas, según el artículo 2 de la Constitución

---

<sup>1</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P.6

<sup>2</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 137

<sup>3</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 133

<sup>4</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P.9

Política de la República de Guatemala. Pero, para ello necesita principalmente recursos. Y cuando se habla de recursos, se refiere a recursos económicos.<sup>5</sup>

Los tributos resultan ser entonces, la fuente de ingresos más grande y de mayor importancia para un Estado, puesto que sin estos no podría dar cumplimiento a ninguno de sus deberes. Ya que como también ha quedado establecido en el artículo 1 de la Carta Magna, el objeto del Estado es proteger a la persona y a la familia, buscando la realización del bien común, cuál es su fin supremo.<sup>6</sup>

En cuanto a tributos meramente, se puede establecer que son un ingreso público que consiste en una prestación pecuniaria obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado, exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir.

Carlos Guiliani (1997) conceptualiza los impuestos como “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.<sup>7</sup>

Agrega que de este concepto resultan varios caracteres, siendo estos la obligación de dar dinero o cosas; emanada del poder del imperio estatal; establecida por ley; aplicable a personas individuales o colectivas; y, que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles.

Blumenstein, citado por Carlos Guiliani (1997) establece que tributos “son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

<sup>6</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

<sup>7</sup> Guiliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 319.

<sup>8</sup> Guiliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 311.

Cabe agregar que son aportaciones económicas impuestas por el Estado que afectan tanto a personas físicas como jurídicas, independientemente del nombre que se les asigne, las cuales pueden llegar a ser exigidas de acuerdo a la ley de manera proporcional y equitativa entre los contribuyentes.

Se especifica que debe corresponder a prestaciones en dinero, porque si bien hay algunas prestaciones en especie, ellas son muy excepcionales en el Estado moderno; por tal razón la doctrina, casi uniformemente, identifica los tributos en prestaciones pecuniarias.

Se resalta su carácter de derecho público, en el sentido de que se origina por imperio de la ley, a diferencia de lo que podría ocurrir con los ingresos de derecho privado, que surgen de un negocio jurídico privado. Como por ejemplo una venta o un arrendamiento.

El Código Tributario guatemalteco establece en su artículo 9 que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, y para el efecto los divide en cuatro clases, siendo estas los impuestos, arbitrio, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.<sup>9</sup>

Entonces, en cuanto al impuesto se puede decir que es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado; los arbitrios son declarados por la ley para favorecer a las municipalidades de cada Municipio del país; las contribuciones especiales son los tributos que tienen como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales; y, las contribuciones especiales son las que se establecen para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria.

---

<sup>9</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

### **1.1.2 CLASE DE TRIBUTOS**

Actualmente en Guatemala varios impuestos, arbitrios y contribuciones siendo los siguientes:

Impuestos:

- 1) Impuesto al Valor Agregado.
- 2) Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
- 3) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos.
- 4) Impuesto de Solidaridad.
- 5) Impuesto al Tabaco y sus productos.
- 6) Impuesto a la distribución de cemento.
- 7) Impuesto Específico sobre Bebidas Alcohólicas, Destiladas y otras Bebidas Fermentadas.
- 8) Impuesto Específico sobre Distribución de Bebidas Gaseosas, Isotónicas o Deportivas, Jugos, Néctares, Yogures, Concentrados en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural y Envasado.
- 9) Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- 10) Impuesto a la Distribución de Petróleo, Crudo y Combustible, Derivados del Petróleo.

Arbitrios:

- 1) Impuesto Único Sobre Inmuebles.
- 2) Impuesto sobre espectáculos públicos.
- 3) Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos.
- 4) Impuesto sobre circulación de vehículos.

Contribuciones especiales y por mejoras:

- 1) Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.
- 2) Contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Instituto de Recreación de los Trabajadores de la empresa privada de Guatemala e Instituto Técnico de Capacitación y Productividad.
- 3) Contribuciones de mejoras.

## **1.2 OBLIGACION TRIBUTARIA**

### **1.2.1. CONCEPTO**

Para que la recaudación tributaria sea efectiva y de conformidad con lo anteriormente establecido, esta tiene que ser de manera coercitiva por parte del Estado, ya que con solo el hecho de pensar en tener que entregar a éste último parte de las ganancias, resulta poco atractivo y podría suponerse como gran margen de acierto que no habría quien, que de manera voluntaria, cumpliera con este requerimiento.

Más que un derecho, resulta una especie de tarea para el contribuyente el hecho de tener que tributar, ya que su incumplimiento resultaría perjudicial tanto para éste como para el ente recaudador. Cuando se habla de obligación tributaria, viene a la mente pensar en que se tiene un compromiso que cumplir, y no es éste otro más que un compromiso de carácter tributario.

Según lo que establece el Código Tributario guatemalteco, la obligación tributaria resulta ser el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Así también agrega que tiene por objeto la prestación de un tributo, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, el cual conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento sea asegurado mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.<sup>10</sup>

Para entender qué es la obligación tributaria, basta con desprender el concepto que la conforma. Y para el efecto se debe partir estableciendo qué es un vínculo jurídico. En ese sentido, por vínculo se entiende aquello que une una cosa con otra, en este caso, al contribuyente con el ente recaudador y al agregarle el término jurídico se puede decir que es algo que está plenamente amparado y previamente establecido en ley.

---

<sup>10</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

La Administración Tributaria, es aquel órgano del Estado que se encarga de la recaudación fiscal del país que en este caso vendría siendo la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

El sistema tributario en Guatemala, según la Constitución Política de la República de Guatemala, es obligación de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos del Estado y las Municipalidades en que residan en la forma prescrita por las leyes decretadas por el Congreso de la República y sus entidades autónomas. Haciendo mención acá de los otros entes públicos acreedores del tributo.

En cuanto a su objeto, la prestación de un tributo, se puede mencionar que su razón de ser no es otra que el pago de un tributo. El cual se perfecciona al momento de realizarse el presupuesto del hecho generador. Entonces, cuándo se cae en el supuesto del hecho generador. Para ello se debe entender qué es el hecho generador, y este no es otro que el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Trayendo a colación del hecho generador, se establece que éste ocurre y produce sus efectos consecuentes en los casos en que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes del él, necesarios para que produzcan sus efectos.

Así también, en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que le es aplicable.

En resumen, se está ante éste cuando se encaja a la perfección en lo que establece la ley como aquel acto cuya comisión originará a una persona, indistintamente si es una persona individual o jurídica, el pago de un tributo.

Teniendo en consideración lo anterior y pasando a lo último, su carácter personal, se refiere a este como aquella obligación que permanecerá vinculada exclusivamente hacia con el contribuyente salvo sea garantizada de alguna otra forma establecida en ley.

Carlos Giuliani (1997) argumenta que “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuente en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar”.<sup>11</sup>

Continua manifestando que éste vínculo creado es de orden personal, mismo que es establecido entre un sujeto activo, el Estado o sus delegaciones autorizadas en ley, y un sujeto pasivo que vendrían siendo tanto las personas individuales o jurídicas.

Según lo establecido por José Zavala (1998) ésta se puede definir como “los correlativos derechos y obligaciones, emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este (Fisco) por una parte y a los contribuyentes y terceros por otra”. Agrega que esta es “una relación compleja, ya que las obligaciones y sus derechos correlativos son múltiples, destacándose aquella obligación en que el contribuyente se obliga a pagar al Fisco una suma de dinero, por incurrir en un hecho que la ley precisó como conducta gravada (hecho gravado), que pasaremos a llamar obligación tributaria principal o simplemente obligación tributaria”.<sup>12</sup>

Cuando se habla de una relación donde existen derechos correlativos múltiples, se puede establecer que es una relación formal entre el contribuyente y el ente recaudador cuyo fin es el que éste último pueda llenar sus arcas fiscales.

---

<sup>11</sup> Giuliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 425.

<sup>12</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 47

Dentro de sus características el autor citado menciona que se trata de un vínculo jurídico, en donde el ente acreedor que es el Fisco, exige al contribuyente el pago de una suma de dinero por concepto de impuesto. Tiene en consideración que la fuente de la obligación es la ley, ya que esta es la única que puede dar origen a tal obligación por el principio de legalidad. Es decir que fuera de esta, no se podría enmarcar ninguna otra. Ya que si no está establecido en ley, no generaría ninguna obligación, y si no existe obligación, no se cumpliría con la finalidad que se ha mencionado reiteradamente.

Es de vital importancia tomar en consideración que esta nace, como se detalló anteriormente, con el acaecimiento del hecho gravado. “En el caso de la obligación tributaria, el contribuyente se verá obligado, cuantitativamente con el Fisco, si incurre en el supuesto del hecho generador de la obligación tributaria, el hecho gravado”.<sup>13</sup>

En cuanto a su objeto, Carlos Giuliani (1997) establece que este “corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”.<sup>14</sup> Entonces, el objeto de la obligación tributaria es, el pago de una suma monetaria, la cual es de carácter patrimonial a favor del ente recaudador quien es el que ejerce el poder tributario.

En cuanto a su finalidad, que al fin de la historia resulta ser lo más importante. Se parte de la esencia de crear esta obligación, la cual no es otra más que el Estado, como ente soberano, pueda cumplir con su misión, que es la satisfacción de las necesidades de su población.

Para Hensel, la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada impuesto, que se origina en la realización del presupuesto de hecho

---

<sup>13</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 49

<sup>14</sup> Giuliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 500.

previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha conexión.<sup>15</sup>

Otros autores han creado una figura nueva, la cual han llamado relación jurídico-tributaria, diferenciando las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de destacar un nexo común vinculatorio. En tal sentido, se conceptúa como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, dando lugar a una prestación jurídico patrimonial.

Catalina García (1996) cita a Giuliani Fonrouge, quien define la relación jurídico-tributaria afirmando que “está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”. Conceptualizándola como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.<sup>16</sup>

Tomando en consideración la conceptualización de los autores anteriores, se puede caer a cuenta que la fuente de la obligación tributaria radica plenamente en la ley y que sus elementos son los sujetos, acreedor y deudor, y su objeto, que es la pago de una suma dineraria por parte del deudor a favor del acreedor al cual se le puede agregar el presupuesto de hecho de la misma, mismo que vendría siendo el hecho generador.

### **1.2.2 PREEMINENCIA DE LA OBLIGACION LEGAL SOBRE LA CONTRACTUAL**

Habiendo una vez aclarado lo que es la obligación tributaria, el Código Tributario guatemalteco en su artículo 15, establece una condicionante. El mismo literalmente

---

<sup>15</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 303

<sup>16</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 304

contempla la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual, la cual hace mención a los privilegios y garantía de crédito tributario. Es decir que, los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no podrán ser oponibles a la Administración Tributaria y tampoco tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo.

Desde larga distancia puede denotarse que esta normativa da privilegio al fisco, lo cual no genera ningún asombro, puesto que los legisladores darán siempre preeminencia al Gobierno y sus entidades. Consecuentemente, tampoco sería necesario detenerse a estudiar el hecho que el Estado siempre será el más favorecido en el supuesto que exista uno o más acreedores sobre un deudor. Es decir, que en congruencia con lo contemplado en el segundo párrafo del artículo citado, los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aún en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos.

No hay otra opción, el Estado será el flamante beneficiario de todas las deudas del contribuyente a excepción de los créditos hipotecarios y prendarios inscritos conforme a la ley en los Registros de la Propiedad con fecha anterior a la notificación al contribuyente de la acción del ente recaudador. Por lo que no sería nada beneficioso para alguien compartir algún crédito con el Estado, ya que el resultado resulta ser eminente.

### **1.3 SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

#### **1.3.1 SUJETO ACTIVO**

Se ha hablado de quienes son los sujetos que forman parte de la obligación tributaria, aunque el hecho de su participación en ésta no resulte del todo beneficioso para ambos. Si se pudiera preguntar, la mayoría respondería que son dos sujetos los que participan, los plenamente identificables. Y para ello se tendría a la

Administración Tributaria como ente recaudador, el sujeto activo; y por el otro lado al contribuyente, como el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para que exista un vínculo, al menos tienen que existir dos cosas, o dos personas, o dos circunstancias, entre otras. Toda vez que no se podría hablar de unión si solo existe una cosa. Necesariamente se tiene que contar con dos. Y en este caso sucede exactamente lo mismo.

Cuando se hace mención al sujeto activo, fácilmente puede reconocerse que es el que sale beneficiado, y como sujeto pasivo, aquel que sufre un deterioro, pérdida, gravamen, etc. indistintamente del tema de que se trate.

Carlos Giuliani (1997) establece que “siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder del imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades”.<sup>17</sup>

Puntualmente, y así como lo enmarca el Código Tributario en sus artículos 17 y 18, respectivamente, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo; entre los cuales se encuentra a la Superintendencia de Administración Tributaria, municipalidades y .... Y el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.<sup>18</sup> Figura última que se analizará más adelante.

### **1.3.2 SUJETO PASIVO**

Según Héctor Villegas (2001) al sujeto pasivo lo define en tres: “a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. b) Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que

---

<sup>17</sup> Giuliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 437.

<sup>18</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico tributaria... c) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento”.<sup>19</sup> Mas sin embargo cabe agregar en este último, que esta figura no excluye al destinatario legal tributario de la obligación que ha sido generada por la relación jurídica tributaria.

Giuliani Fonrouge, citado por Catalina García (1996), establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria vendría siendo aquella persona tanto individual como colectiva o jurídica, a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación en calidad de tributo, que a su vez puede ser el deudor o también llamado contribuyente o un tercero.<sup>20</sup>

Es importante mencionar que de lo anterior se puede determinar dos situaciones, la configuración de un hecho generador y consecuentemente, el mandato de pagar un tributo.

Sujeto pasivo vendría siendo entonces aquel que, por haber incurrido en el hecho generador o hecho imponible, se ve obligado a pagar un tributo a favor del ente recaudador. Viéndose esto último reflejado en ambos patrimonios, en uno un aumento y en el otro un deterioro o pérdida.

Como lo manifiesta José Zavala (1998) “En materia tributaria el Estado es una persona muy importante, ya que él ejerce... la potestad tributaria y además, es... en su expresión patrimonio, el Fisco, el sujeto activo de la obligación tributaria”.<sup>21</sup> Agrega que es el Fisco el que en pleno goce de sus derechos de su poder tributario viene a establecer los supuestos de hecho que, efectuándose por parte de los contribuyentes tiene como resultado el pago de un tributo.

---

<sup>19</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 255

<sup>20</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P 324

<sup>21</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 44

En cuanto al sujeto activo, fácilmente se determina que es el Estado a través de sus distintos órganos o instituciones quien recibe esta calidad. Aquel que recibe la suma dineraria que pertenece al patrimonio de los contribuyentes en su calidad de titular de la potestad tributaria.

Citando a Catalina García (1996), “El estado, como polo positivo de la obligación tributaria cumple el papel de fisco, y actúa, principalmente, por medio de órganos que se hallan en la esfera de los distintos poderes ejecutivos”.<sup>22</sup> Cabe resaltar que según lo establece este autor, el verdadero sujeto activo de la relación tributaria no es quien dictamina la ley tributaria, sino en realidad aquél que se ve beneficiado efectivamente por el crédito del tributo.

Por lo tanto, es importante establecer la diferenciación antes mencionada, puesto que si bien es cierto es un sujeto el que crea las normas tributarias, no es este quien se ve beneficiado con las mismas, ya que como es de gran obviedad su tarea se reduce únicamente a la legislativa. En consecuencia, el verdadero sujeto activo no es quien norma las leyes tributarias, sino aquel quien recibe y recolecta el tributo.

Ahora bien, tendiendo claro quiénes son los participantes de la relación jurídica. Cabe mencionar que el sujeto pasivo se subdivide en dos. El primero vendría siendo el contribuyente. Al cual el Código Tributario lo describe como aquella persona individual, prescindiendo de su capacidad legal, siguen el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria; y el responsable, quien es la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 324

<sup>23</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

### 1.3.3 CONTRIBUYENTE

Antes de citar a algunos autores, basta con analizar un instante qué podría ser un contribuyente. Y como su propia palabra lo dice, un contribuyente sería aquel que contribuye en un pago, particularmente en este ámbito tributario del que se habla.

Por lo que se adelanta que es un sujeto pasivo.

Para ello se cita a Héctor Villegas (2001) quien establece que “recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal”.<sup>24</sup>

En este caso, se hace mención a que un contribuyente es un deudor ante el fisco a título propio. Es aquella cuyas acciones realizan o perfeccionan el hecho generador. Y a consecuencia de lo anterior, lo obliga a tener que pagar un tributo sufriendo una reducción en su patrimonio.

José Zavala (1998) indica que al sujeto pasivo de la obligación tributaria también se le conoce como deudor o contribuyente. Aquel que según lo establecido en la ley debe de cumplir con una prestación tributaria, el hecho de ingresar el tributo en las arcas del ente recaudador.<sup>25</sup>

Catalina García (1996) establece que al referirse a un contribuyente, se habla de un sujeto pasivo del tributo al decir Guiliani Fonrouge que están obligados a efectuar el pago del tributo al Fisco. Se debe tomar en consideración que su obligación es a título propio, se configuró el hecho generador y por ende se debe dar cumplimiento al mandato del pago tributario.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 257

<sup>25</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 52

<sup>26</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P 325

El Código Fiscal de la Federación Mexicano, establece en su artículo 6 que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran. Por lo que podría asegurarse que un contribuyente es aquel que incurre en la comisión de un hecho generador.<sup>27</sup>

El Código Orgánico Tributario de Venezuela regula en su artículo 22 que son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Los cuales están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el mismo.<sup>28</sup>

Quedando claro lo que es un contribuyente, se pasa a otro plano. El del responsable. Además de haberse hecho mención que el sujeto pasivo se divide en dos. Es denotable que un responsable también es un sujeto pasivo.

Pero, qué diferencia habría entre ambos si forman parte de la misma rama de sujetos. Se hace hincapié en que un contribuyente responde a título particular. Ese es el punto medular de este sujeto. Ahora bien, en cuanto al responsable, se podría argumentar que es aquel que responde por la comisión de un hecho generador, pero no perfeccionado por éste mismo.

### **1.3.4 RESPONSABLES**

El Código Tributario guatemalteco en cuanto a éstos regula que es responsable aquella persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.<sup>29</sup>

Carlos Giuliani (1997) regula que responsables son “todas aquellas personas que por mandato de ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación”.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, DOF 14-03-2014.

<sup>28</sup> Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario.

<sup>29</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

José Zavala (1998) establece que “en este caso, por razones meramente fiscales y basado en la necesidad de hacer más fácil la recaudación y fiscalización de los tributos, el legislador señala, a una persona distinta del contribuyente que incurre en el hecho gravado (sujeto pasivo del impuesto), como obligado a pagar el impuesto”.<sup>31</sup>

Es decir, que tienen que pagar un tributo que prácticamente no cometieron, pero que por las estipulaciones contenidas en ley, se ven obligadas al pago del mismo.

Contempla muy acertadamente Héctor Villegas (2001) en cuanto a responsable se refiere. Éste argumenta que una de las soluciones en materia de sujeción pasiva consiste en el no excluir de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario, por lo tanto conserva su calidad de contribuyente. Pero se ubica a un tercero, que es ajeno al acaecimiento del hecho imponible. Es decir que ambos coexisten como sujetos pasivos indistintos de la relación jurídico tributaria.<sup>32</sup>

En resumidas cuentas, este autor manifiesta que la palabra responsable es inapropiada. Toda vez que tanto el contribuyente como el responsable, son responsables del pago de un tributo. Ya que todo sujeto pasivo, resulta siendo responsable de un mandato, indistintamente si se es realizador o no del hecho generador.

Lo anterior se concreta en que el ente recaudador puede exigir el cumplimiento de la prestación tanto al contribuyente como al responsable, ya que una vez extinguida la obligación por el cumplimiento de uno de ellos, la misma queda extinguida para el otro.

Así también el Código Tributario contempla que es responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de las obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

---

<sup>30</sup> Giuliani, Carlos. “Derecho financiero”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, P. 481.

<sup>31</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P.

52

<sup>32</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 259

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

## RESPONSABLE POR REPRESENTACION

Siguiendo con la diferenciación que hace el Código Tributario guatemalteco, se encuentra también al responsable por representación. Y en ese sentido, antes de entrar a esta subdivisión resulta meritorio hacer colación a lo que en derecho civil significa la representación.

Por representación puede entenderse como aquella facultad que tiene una persona de actuar, obligar y decidir en nombre de otra. Entendiéndose lo anterior como la sustitución o reemplazo de una persona en cuyo nombre se actuará.

Esta podría así también verse como una herramienta o solución que el Código Civil enmarca para las personas que necesiten ser representadas por el simple hecho de no poder hacerlo por sí mismas.

Habiendo hecho una reseña de lo que es la representación y anteriormente de lo que es un responsable en materia tributaria, al momento de hablar de un responsable por representación se asegura con certeza que es una persona que responde tributariamente a nombre de otra.

Y para ello se cita el artículo 26 de la normativa en mención, que establece que son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo los casos de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan.<sup>33</sup>

Existe una lista limitada de quienes podrían ser estos responsables por representación y dentro de esta se encuentran: los padres, los tutores o los

---

<sup>33</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces; los representantes legales de las personas jurídicas; los mandatarios respecto de los bienes que administres y dispongan; y por último, los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

Catalina García (1996) establece que un responsable de este tipo es quien se encuentra obligado ante el fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables de la deuda contraída por aquel a quien representan, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que de manera específica se fijen para tales responsables siempre bajo las sanciones que contempla la ley.<sup>34</sup>

Es de notar que estos sujetos pasivos no están obligados a pagar a la Administración Tributaria con sus recursos propios, sino más bien con los recursos que administran, perciben o disponen de sus representados.

En cuanto a lo regulado en el último párrafo del citado artículo, el cual establece que dicha responsabilidad se limita al valor de los patrimonios administrados, salvo que los representantes hubieran actuado con dolo, en cuyo caso responderán solidariamente; se estipula que la responsabilidad no puede ser mayor al monto equivalente a lo administrado, con la excepción de que hubiere una mala representación de manera intencional. Es entonces donde ambos responderán de manera conjunta.

## RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE QUIENES ADQUIEREN BIENES Y DERECHOS.

El Código Tributario Guatemalteco en su artículo 27 regula la responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> García, Catalina. "Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas", Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 333

<sup>35</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

Y para el efecto basta con analizar lo siguiente, si se refiere a una responsabilidad solidaria estamos hablando de dos o más sujetos, pasivos claramente. Pero este es un tanto más específico y directo, ya que existirá este tipo de responsabilidad y solidaridad solo en el supuesto de que estos adquieran algún tipo de bien o derecho.

Partiendo de lo anterior y teniendo en consideración el citado artículo, se detallan a quienes podrían encajar y perfeccionar este hecho generador. Así entonces encontramos a los donatarios y legatarios; los adquirientes de bienes, derechos o patrimonios; así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella; y por último a las personas, ya sean jurídicas o individuales que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las anteriores.

Basta concretizar que aquel que perfeccionara este hecho generador, se verá en la obligación de tener que pagar un tributo al fisco pero de manera solidaria. La cual se limita también al valor de los patrimonios adquiridos, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo; y en este último supuesto, responderán en manera solidaria.

### **1.3.5 AGENTES DE RETENCION O PERCEPCION**

Si se ha hablado de la responsabilidad tributaria ante el fisco y siguiendo en esa línea, el hablar de agentes de retención y percepción, en sentido común, se podría llegar a coincidir que será aquel que haga no otra cosa más que retener y/o percibir los tributos.

Citando a Héctor Villegas (2001) al hablar de sujetos de retención y percepción establece que “ambos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena”. Agrega que “no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente

serán responsables solidarios... si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos”.<sup>36</sup>

En cuanto a lo que establece muy acertadamente el autor, si tales agentes son solidarios o sustitutos, la legislación guatemalteca establece que una vez efectuada la retención o percepción, el que responderá por el importe ante la Administración Tributaria será el agente de retención o percepción, respectivamente.

Por lo que podría decirse que estos agentes podrían encajar tanto en la figura de solidario como de sustituto, aunque esta última figura no la regule el Código Tributario guatemalteco. Ya que su incumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no lo exime de tal obligación, por lo que responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que se demuestre que el contribuyente ha cumplido con el pago del tributo, momento en el cual entraría su rol de sustituto y así también el desentendimiento del contribuyente.

De acuerdo con lo anterior se podría establecer que un agente de retención tiene una relación más directa con el contribuyente, puesto que es éste quien retiene cierta parte dineraria del contribuyente que por mandato legal corresponde al fisco en concepto de tributo. Es decir que una vez habiendo retenido el impuesto, éste por razones de su función pública, actividad, oficio o profesión, será el encargado de entregar a las arcas del fisco la parte del contribuyente que pertenece a este último.

Ahora, con los agentes de percepción el supuesto es un tanto distinto. Puesto que estos también por razones de profesión, oficio, actividad o función, reciben del contribuyente un monto tributario que posteriormente deben ser entregados a la Administración Tributaria. Pero se hace hincapié en que este está encargado de recibir el tributo del contribuyente para después hacerlo llegar al fisco.

---

<sup>36</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 263

Según el Código, agentes de retención son aquellos que al pagar o acreditar a los contribuyente cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

Por agentes de percepción se entenderá que son las personas individuales o jurídicas que también por disposición de ley perciben el impuesto y lo entregan al fisco, tal como se argumentó anteriormente.

## **1.4 HECHO GENERADOR**

### **1.4.1. CONCEPTO**

Se ha determinado que dentro de la relación jurídica tributaria existen dos sujetos, el activo y el pasivo. En todo caso, el sujeto activo es la Administración Tributaria pero, en el caso del sujeto pasivo puede ser cualquier persona, individual o jurídica que incurra en la realización de un hecho establecido en ley.

Con esto se puede determinar que el sujeto activo, a toda hora actúa como sujeto activo. Es decir que esa embestidura jurídica la contempla siempre. A diferencia del contribuyente, que no siempre está actuando en ese papel, sino que alcanza esta tipificación única y exclusivamente cuando incurre en un hecho generador.

Al hablar de hecho generador, se puede traer a colación un aspecto muy lógico y sencillo. Cuando se habla de hecho se habla de un acontecimiento, de un acto, de una acción; y al hablar de generador, viene a la mente el surgimiento o nacimiento de algo.

Entonces, al juntar estas dos palabras, siempre teniendo este punto de vista tributario del que tanto se ha hablado. Es fácil de concluir que un hecho generado es aquel supuesto jurídico que perfecciona un sujeto de derecho por su actuar y que consecuentemente le acarrea el tener que pagar un tributo a favor del fisco.

Citando a Juan Bravo (1997), establece que “el hecho gravado se puede definir como el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria”.<sup>37</sup> Agrega el autor que se refiere a una conducta social, toda vez que los actos o conductas humanas pueden entrar en el ámbito de lo jurídico.

Es también revelador de una capacidad humana, pues la razón indica que los obligados al pago de los tributos deben de tener la capacidad económica para contribuir a sufragar los gastos del Estado. Así también debe de estar previsto en ley, ya que trayendo a colación el principio de legalidad, no se podría exigir el cumplimiento de algo que no se encuentra debida y previamente normado.

Finalmente agrega que su realización produce el nacimiento de la obligación tributaria. Ya que si todo supuesto jurídico normado tendrá alguna consecuencia, también jurídica. Y en este caso, la consecuencia jurídica sería el pago de un tributo.

Catalina García (1996) establece que el hecho imponible también puede ser llamado como presupuesto de hecho, hecho generador, soporte físico, fattispecie, tatbestand, fait générateur, pressuposto. No obstante que considera que su nombre correcto debería ser hecho tributario.<sup>38</sup>

En cuanto a este establece que “constituye la hipótesis legal condicionante que al acaecer en la realidad genera la obligación tributaria, en la medida en que no se han configurado hipótesis legales neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios)”.<sup>39</sup>

Continúa manifestando que este siempre será un hecho jurídico que puede consistir en un hecho, acto, actividad o conjunto de hechos, actos o actividades de los

---

<sup>37</sup> Bravo, Juan. “Nociones fundamentales de derecho tributario”, Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997. P239.

<sup>38</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 310

<sup>39</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 310

particulares que han sido previstos en forma abstracta en la ley como presupuesto para el surgimiento de una obligación tributaria.

El mismo de contar con cuatro aspectos; el aspecto material, el personal, el temporal y el espacial. Los cuales consisten en la descripción de un hecho, la individualización de la persona que lo perfecciona, el momento de su realización y el lugar de su acaecimiento, respectivamente.

Héctor Villegas (2001) establece que un hecho imponible es aquella hipótesis legal que está clara y ampliamente definida en ley para que permita conocer con certeza qué hechos o circunstancias darán nacimiento al cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales.<sup>40</sup>

José Zavala (1998) define al hecho gravado como aquella “conducta, un acto, un supuesto de hecho que está en la ley y que, si se cumple, los particulares deben pagar un tributo”.<sup>41</sup> Agrega el autor que según el Modelo de Código tributario para la América Latina, puede definirse este como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Los diferentes ordenamientos tributarios contemplan el hecho generador o hecho gravado. El Código venezolano establece en su artículo 36 que el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

#### **1.4.2. ACAECIMIENTO DEL HECHO GENERADOR**

En el caso de Guatemala, el Código Tributario en su artículo 31 establece que hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 272

<sup>41</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P.

50

<sup>42</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

Este ocurrirá y producirá efectos en los casos en que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

Así también en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Como cualquier otra norma jurídica, esta contempla una estructura basada en un supuesto de hecho y que debe de configurarse el mismo en la realidad. Es decir, que el hecho generador necesita realizarse de manera concreta, de tal forma que encuadre exactamente con la hipótesis tributaria, para que así pueda nacer la obligación de pagar una suma dineraria en concepto de tributo.

Cabe agregar que el acaecimiento del hecho generador desde un punto de vista factico, conlleva la obligación de una persona, individual o jurídica, a pagar un tributo a la Administración Tributaria. De tal manera que el acaecimiento del mismo sea la producción real de la imagen abstracta que regula la norma legal, el presupuesto de hecho.

#### **1.4.3. ACTO JURIDICO CONDICIONADO**

El artículo 33 de Código Tributario contempla el caso de las obligaciones condicionales, adoptando normas corrientes de derecho; decidiendo por una solución en favor de la existencia de la obligación y en consecuencia de la realización del hecho generador.

#### **1.4.4 HECHO GENERADOR CONDICIONADO**

El hecho generador en sí mismo puede estar condicionado; por ejemplo, en el caso de establecimiento de exoneraciones condicionadas al destino que ha de darse a determinado bien. En tal supuesto, se opta por considerar que el presupuesto de hecho ocurrió al producirse efectivamente los hechos que habrían dado lugar a la

aplicación de la ley tributaria general, prescindiendo de la fecha del cumplimiento de la condición.

## **1.5 EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Así como existe un nacimiento de la obligación tributaria, existe también una manera de ponerle fin. El medio general de extinguir esta vendría siendo el pago, puesto que con este se procura satisfacer la pretensión del acreedor, misma que es cumplida por el deudor.

No obstante lo anterior, el legislador ha dejado previsto cinco mecanismos, dentro de los cuales encontramos los siguientes:

### **PAGO:**

José Zavala (1998) define al pago como “la satisfacción del impuesto, esto es, entrar en arcas fiscales la suma que se desprenda de aplicar la tasa del impuesto a la cuantificación del hecho gravado”.<sup>43</sup>

Héctor Villegas (2001) establece que el pago es “el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del fisco”.<sup>44</sup>

Entonces, el pago es el medio por el cual el contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria da cumplimiento a la prestación que hace el objeto de la obligación. Es decir, el método por el cual cumple el mandato establecido en ley por tener el carácter de contribuyente.

---

<sup>43</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 76

<sup>44</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 294

## COMPENSACION:

Héctor Villegas (2001) define la compensación como aquel “medio extintivo que tiene lugar cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.”<sup>45</sup>

Catalina García (1996) menciona que la compensación “tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir”.<sup>46</sup>

Para ello hay que entender que el efecto de esta figura es la extinción de ambas deudas hasta el importe de la resulte menor, quedando existente la mayor por el saldo restante.

La peculiaridad de esta figura jurídica es que para que tenga lugar, se tiene que estar ante el supuesto de que exista un contribuyente deudor del fisco y, que a la misma vez, éste sea acreedor del fisco.

En este escenario, el contribuyente pudo haber efectuado un pago que no debía o en exceso; por lo que en vez de solicitar su devolución, esa suma es computada en favor de los impuestos que él adeuda al fisco.

## CONFUSION:

Héctor Villegas (2001) establece que “opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (Estado), como consecuencia de la

---

<sup>45</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 295

<sup>46</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 371

transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor”.<sup>47</sup>

A tenor de lo normado en el artículo 45 del Código Tributario guatemalteco establece que la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esta obligación.<sup>48</sup>

#### CONDONACION O REMISION:

Cuando se habla de condonación, estamos ante un perdón o remisión de una obligación; en este caso tributarias.

Guillermo Cabanellas establece que cuando se concreta en la esfera obligacional, constituye una verdadera donación; porque tanto se da cuando se entrega como cuando se deja de exigir lo que otro debía a su vez entregar; pero no funciona como liberalidad, sino como causa extintiva de las obligaciones.<sup>49</sup>

Para determinar esta figura, se trae a colación lo preceptuado en el artículo 46 del Código Tributario guatemalteco, el cual norma que la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República de conformidad con lo establecido por el artículo 183 constitucional, inciso r), sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República.<sup>50</sup>

Concretamente se está ante el perdón de una obligación por voluntad del beneficiario.

---

<sup>47</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 296

<sup>48</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

<sup>49</sup> Condonación, Diccionario enciclopédico de derecho usual, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L, 1979, 14 edición, P. 274

<sup>50</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

## PRESCRIPCION:

José Zavala (1998) establece que “la prescripción es un modo de extinción... y se viene a constituir en un medio de sanción a aquel acreedor negligente que dejó pasar el tiempo sin ejercer sus acciones y derechos”.<sup>51</sup>

Héctor Villegas (2001) acepta que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, teniendo lugar esta cuando por la inacción del Estado o sujeto activo de la relación tributaria por cierto periodo de tiempo, queda el deudor liberado de su obligación ante éste.<sup>52</sup>

Cabe resaltar que la prescripción no extingue la obligación tributaria, sino más bien la acción para exigir su cumplimiento.

## 1.6 EXENCIONES

Al hablar de exenciones es valedero pensar rápidamente en un favor tributario; y en efecto, una exención resulta ser aquel precepto normativo que deja sin efecto la consecuencia jurídica de la que se ha venido haciendo mención. Es decir, que deja sin efecto la consecuencia jurídica que surge por el hecho de haber incurrido en la realización de un hecho generador. La cual sería el tener que pagar una suma dineraria ante el Fisco a título de tributo.

Héctor Villegas (2001) menciona que los “hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”. Tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder “cortar” el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del

---

<sup>51</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 86

<sup>52</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 298

hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria normalmente previó”.<sup>53</sup>

Resulta de bastante interés el análisis que realiza el autor, ya que como continúa manifestando, una exención vendría siendo la enemiga del hecho generador. Ya que destruye la consecuencia habitual de la realización del hecho generador.

Cabe resaltar la calificación de habitualidad, puesto que esa es la regla general. Que todo aquel contribuyente que perfeccione un hecho generador, tendrá como consecuencia el pago de un tributo. Pero en este caso es completamente diferente, ya que el sujeto pasivo no adquiere la calidad de deudor y mucho menos de evasor de impuestos, por lo que podría apuntarse a que este sujeto pasivo no sería meramente genuino.

Las exenciones pueden ser tanto subjetivas como objetivas, ya que como lo manifiesta el autor citado, las subjetivas “son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario”.<sup>54</sup>

En otras palabras, lo identifica plenamente y se considera un beneficio para el sujeto en particular. Como por ejemplo en Guatemala, los centros educativos privados. Según lo normado en el artículo 73 de la Constitución Política de la República. Al ser considerados como centros de cultura, gozan de exención de toda clase de impuestos y arbitrios.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 281

<sup>54</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 281

<sup>55</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

En cuanto a las objetivas, al autor agrega que “son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia de la “persona” del destinatario legal del tributo”.<sup>56</sup>

Es decir, sin influencia alguna del sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria. No considera al sujeto en particular, pero si a los bienes que son de su propiedad. Por ejemplo en el IVA, las importaciones de bienes muebles efectuadas por las cooperativa.

Catalina García (1996) establece que “consisten en circunstancias objetivas o subjetiva que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago”.<sup>57</sup>

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 regula lo relativo, entre otras cosas, a las bases de recaudación que tiene a su cargo determinar con exclusividad al Congreso de la República; especialmente la literal b) regula las exenciones, las cuales consisten en “la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”.<sup>58</sup>

Estas tiene un carácter especial porque hace variar al principio que determina que el impuesto debe ser general, recayendo en la totalidad de los contribuyentes sin distinción alguna, a tal punto que nadie puede ser excluido del mismo sino por motivos especiales en beneficio del desarrollo del Estado o en pro de ciertas actividades de suma utilidad.

---

<sup>56</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 281

<sup>57</sup> García, Catalina. “Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. P. 321

<sup>58</sup> Gaceta número 41, expediente número 320-95, página número cuatro, sentencia: 09-07-96. Corte de Constitucionalidad, Guatemala, 2004.

Cabe concretizar que si bien es cierto se configuran en la realidad los elementos que tipifican el hecho generador, por razones de diversa índole, estos se encuentran liberados del pago del tributo. A tal extremo que no cabe hablar del nacimiento de una obligación tributaria.

## **1.7 EXONERACIONES**

A diferencia de las exenciones, que son determinadas con exclusividad por el Congreso de la República, las exoneraciones entran dentro del listado de funciones del Presidente de la República, a tenor de lo que establece el artículo 183 constitucional en su literal r).<sup>59</sup>

Cabe resaltar ciertos aspectos de este artículo, por lo que se cita de manera textual; éste regula que son funciones del Presidente exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieran incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

Para poder establecer una conclusión, se considera oportuno establecer lo que una exoneración significa. Guillermo Cabanellas define a esta como “liberación, descargo de peso, servicio, obligación o culpa”.<sup>60</sup>

Habiendo mencionado esta definición y acudiendo al sentido común, podría establecerse que una exoneración es eximir a alguien de una responsabilidad, es decir que en este caso sería, liberarla del cumplimiento de una obligación.

Concretizando entonces, una exoneración tributaria consistiría en liberar a una persona, individual o jurídica, del pago de un tributo consecuencia de haber incurrido en el supuesto jurídico o hecho generador tipificado en ley.

---

<sup>59</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

<sup>60</sup> Exoneración, Diccionario enciclopédico de derecho usual, Tomo III, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., 1979, 14 edición, P. 286

Pero es necesario hacer hincapié en que la liberación de este mandato u obligación nacida por propio actuar de la persona, es generada por no haber cubierto el mismo dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

Entonces, cuál es la diferencia entre una exención y una exoneración. Es necesario partir desde su fuente. Y tal y como se ha establecido con anterioridad, la primera emana del legislador y la otra de un Presidente de la República.

Entrando más en profundidad y dejando a un lado esta salvedad. Se establece que la exención ha sido otorgada al sujeto pasivo desde un principio; es por eso que supra se aclaró que en una exención no se estaba ante un sujeto pasivo genuino porque el sujeto pasivo no adquiere la calidad de deudor y mucho menos de evasor de impuestos.

Siguiendo con el caso de los centros educativos privados, se puede determinar que han nacido a la vida jurídica con estas prerrogativas y en ningún momento incumplieron con su obligación tributaria ante la Administración Tributaria. Es decir un antes de.

En el caso de las exoneraciones, estamos hablando de un después de. Lo que quiere decir que el sujeto pasivo ha perfeccionado previamente el hecho generador, por lo que le ha nacido una obligación jurídica ante el fisco consistente en el pago de una suma dineraria en concepto de tributo.

Pero, el contribuyente no ha cumplido en cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones administrativas. Pudiéndose entonces, tildar a este contribuyente como un incumplidor del mandato tributario, como un evasor de impuestos, un deudor ante el fisco que busca ser eximido de tal responsabilidad.

Siguiendo con la diferenciación, se encuentra una más importante aún; y para ello se debe tener en cuenta que el incurrir en un hecho generador trae como consecuencia

jurídica el pago de un tributo. Pero el incumplir con el pago de ese tributo, trae como consecuencia la imposición de un recargo o una multa.

Entonces, la exención es en materia de tributos y solo para los casos especiales que regula la ley; y la exoneración es en materia de recargos o multas y para todo aquel contribuyente o sujeto pasivo genuino.

Una exoneración podría encuadrar en lo que Héctor Villegas (2001) establece como un beneficio tributario, al cual considera que tiene lugar cuando “la “desconexión” entre hipótesis y mandamiento no es total sino parcial, siendo disímiles los nombres que asignan las distintas leyes tributarias a estos beneficios...”.<sup>61</sup>

Continúa agregando que en algunos casos, se está ante una neutralización cuantitativamente parcial del efecto normal derivado de la realización del hecho imponible. Pagando entonces el contribuyente un porcentaje menor a lo que está previsto en la ley. En otro caso, la neutralización es temporalmente parcial. Es decir, el monto no sufre un detrimento pero se exime al contribuyente el pago de éste por un periodo de tiempo.

El Código Tributario guatemalteco establece en su artículo 97 establece que la exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad.<sup>62</sup>

Un caso en concreto es el acuerdo 174-2014 decretado por la Superintendencia de Administración Tributaria en junio de dos mil catorce. Donde establecía que quienes en forma voluntaria se presentaran a solventar su situación tributaria ante dicha entidad, tendrían derecho a cien por ciento de exoneración de multas, intereses y recargos si el pago de impuestos se hacía en el primer mes de vigencia; un noventa

---

<sup>61</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 283

<sup>62</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

y cinco por ciento si se hacía en el segundo mes; y un noventa por ciento si se hacía en el tercer mes.<sup>63</sup>

## **1.8 DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Al hablar de una determinación, se está prácticamente ante el establecimiento o esclarecimiento de algo. Y en este caso, se habla de la estipulación de la obligación de carácter tributaria que tiene un contribuyente hacia con el fisco.

Se debe tener en cuenta que por este acto, un contribuyente reconoce una obligación tributaria por el hecho de haber llevado a cabo el hecho generador que previamente se encuentra tipificado en la ley.

Carlos Giuliani (2007) define a esta como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinados, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.<sup>64</sup>

José Zavala (1998) establece que “la obligación tributaria debe ser objeto de un proceso de determinación de objeto, ya que si ello no ocurriera quedaría entregado a la voluntad de los particulares el precisar dichos elementos y pagar el tributo”.<sup>65</sup>

Es decir que, una vez acaecido el hecho generador, debe este de ser cuantificado, aplicársele la tasa imponible y luego determinar el impuesto a pagar. Este proceso es lo que se conoce como determinación de la obligación tributaria y a quién corresponde efectuarlo.

---

<sup>63</sup> Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo gubernativo No. 174-2014, Guatemala, 2014.

<sup>64</sup> Giuliani, Carlos. “Derecho financiero”, Segunda edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Depalma, 1970, P. 253

<sup>65</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 65

Agrega el autor que es un acto declarativo, que puede ser mediante una confesión extrajudicial si es el contribuyente quien lo efectúa o bien un acto administrativo si es el fisco quien lo lleva a cabo.

El Código Tributario guatemalteco en su artículo 103 establece que la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda con forme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.<sup>66</sup>

Una vez efectuada la misma, el contribuyente o responsable está obligado a dar cumplimiento a la misma sin requerimiento de la Administración.

La determinación puede ser efectuada de distintas maneras, y para ello se citan a continuación:

#### DETERMINACION POR EL CONTRIBUYENTE:

Este es el proceso mediante el cual el contribuyente voluntariamente declara bajo juramento a través de formularios físicos, o vía electrónica o en medios distintos al papel, ante la Administración Tributaria la base imponible y el tributo que consecuentemente debe pagar. Los cuales se tendrán por auténticos y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.

Lo anterior sin perjuicio de ser verificado por la Administración durante el plazo establecido en la ley, para la determinación de la congruencia entre lo declarado y lo debido a declarar.

---

<sup>66</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

#### DETERMINACION DE OFICIO:

En cuanto a esta, se puede establecer que es la realizada por la Administración sin la cooperación o ayuda del contribuyente como consecuencia de haber omitido la presentación de la declaración o la información necesaria para establecer la obligación tributaria en el tiempo que se ha establecido en ley.

Ante tal negativa, la Administración procederá a efectuar la misma en base a informes, antecedentes, declaraciones previas o cualquier otro medio que le permita tener indicios para lograr su determinación.

Para el efecto, la Administración podrá efectuarlo de dos maneras. Es decir, la determinación de oficio sobre base cierta o la determinación de oficio sobre base presunta.

#### DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE CIERTA:

A tenor de lo que preceptúa el artículo 108 del Código Tributario guatemalteco, esta se llevará a cabo tomando en cuenta los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Dicha información podrá admitirse prueba en contrario y procederán todos los recursos que prevé el Código.<sup>67</sup>

Un caso común es aquel cuando el contribuyente o responsable presenta sus declaraciones y la Administración encuentra error en ellas, por lo que con los datos presentados por el mismo contribuyente determina la base imponible y el impuesto correcto a pagar.

#### DETERMINACION DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA:

A diferencia de la anterior, en esta existe un tipo de suposición. Y el artículo 109 del citado código establece que para efectos de la misma, se tomará como indicios los promedios de periodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se

---

<sup>67</sup> Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.

relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

Así también, podrán tomarse en cuenta promedios o porcentajes aplicables en la escala o categoría que corresponda de acuerdo a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable.

En este caso, también se podrá presentar prueba en contrario y procederán los recursos previstos en ley.

## CAPITULO II

### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 2.1 ANTECEDENTES

Héctor Villegas (2001) menciona que “en lo que se refiere a los antecedentes extranjeros podemos mencionar que en 1798 William Pitt implantó el impuesto a la renta en Inglaterra en ocasión de una guerra con Francia; el tributo en cuestión fue derogado y restablecido en dos oportunidades, reapareciendo definitivamente en 1842 con Robert Peel”.<sup>68</sup>

Continúa manifestando el autor citado que “en los Estados Unidos de Norteamérica el impuesto se estableció en forma temporal en dos circunstancias bélicas, primero fue en 1815 durante la guerra de la independencia contra Inglaterra, y posteriormente en 1862 durante la guerra de secesión;”. “En la Rusia Soviética el impuesto a la renta se utilizó al comienzo como recurso político para acelerar la resolución comunista, pero en 1934 quedó convertido en un tributo financiera recaudado esencialmente según la capacidad”.<sup>69</sup>

Hall y Rabushka (2009) mencionan que las guerras o los periodos de recesión “han llevado al gobierno a buscar fuentes adicionales de ingresos. La Guerra Civil, que produjo una necesidad inmediata de nuevas fuentes de financiamiento, hizo nacer el primer impuesto americano sobre la renta. Promulgada la ley en 1861, se concedió una exención de \$600 dólares y se impuso un 3% de carga sobre ingresos bajo los \$10.000 y un 5% en ingresos sobre ese nivel. Las tasas tributarias fueron creciendo en rangos que iban desde el 5 hasta el 10% en 1864. Los ingresos procedentes de

---

<sup>68</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 540

<sup>69</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001. P. 540

este impuesto llegaron a su punto culminante en 1866, representando aproximadamente el 25% de los ingresos federales”.<sup>70</sup>

Armando Porras, citado por Asaid Guerrero (2006), establece que “El impuesto Sobre la Renta nace en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, lo volvió a establecer en 1803 cuando se inició nuevamente la guerra. Los ministros Peel y Asquith lo continuaron sosteniendo a pesar de los ataques del Parlamento, pues varios representantes afirmaban que debería desaparecer, ya que era un impuesto de guerra y que terminada ésta, aquél también debía terminar”.<sup>71</sup>

Teniendo en cuenta los antecedentes que se tienen, se podría decir entonces que este impuesto es de los más antiguos que regula la historia de Europa, al cual se le conocía como “Income Tax”. El mismo surge como una herramienta para combatir las intenciones de Napoleón en el tema de la Revolución Francesa, y para el efecto grababa el diez por ciento de las rentas totales de los contribuyentes; aporte que iba dirigido al sostenimiento de la guerra.

De igual manera lo fueron adoptando otros países a tal punto de llegar a perfeccionarlos. Pero no obstante, en una primera instancia se dieron grandes olas de protestas y luchas en contra de su imposición por la finalidad que tenía. Toda vez que no era para mejoras de aspectos que beneficiaran de una u otra manera a la población.

Éste gravaba entre otros la propiedad, el comercio, las actividades profesionales, bienes muebles y uno en particular, el impuesto sobre puertas y ventanas.

---

<sup>70</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegraf, Santiago, Chile. P. 22

<sup>71</sup> Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, P. 39

Al igual que en Europa, Estados Unidos no fue la excepción y poco tiempo después no tardó en regularlo. Y este surge, al igual que en Europa, por la necesidad de sostener la guerra. Pero en este caso fue la guerra de la independencia contra Inglaterra y posteriormente la guerra de la secesión.

Consecuentemente, la raíz de este impuesto se encuentra en la necesidad que tenían diversos países de mantener guerras, obviamente con el objeto de ganarlas. Por lo que se descarta que surgiera por el hecho de insertar nuevas políticas fiscales con el afán de mejorar sistemas económicos. Cabe agregar que, una vez habiendo acertado en la recaudación tributaria desatada por la imposición de éste impuesto, posteriormente quedó fijado éste para los contribuyentes pero con objetivos distintos.

Ahora bien, habiéndose traído a colación un tanto de los antecedentes del Impuesto Sobre la Renta a nivel global, argumenta Asaid Guerrero (2006) que en el contexto guatemalteco “desde el 27 de mayo de 1938 se emitió el Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante el Decreto Legislativo 2373, creando una imposición sobre la renta, pero ésta se efectuó en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas”.<sup>72</sup>

El Decreto Gubernativo 2099 tenía por título “Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas”, el cual fue aprobado mediante el Decreto legislativo 2373. Pero este únicamente giraba en torno a las utilidades de las empresas lucrativas.

Si bien es cierto estos fueron los orígenes del gravamen a la renta. Este fue derogado por el Decreto 26 del treinta de noviembre de mil novecientos cuarenta y cuatro, con una modificación en el aumento de la tarifa.

El catorce de enero de mil novecientos cuarenta y nueve surgió el Decreto 585, en el cual se agrega el gravamen de rentas provenientes de bienes mobiliarios e

---

<sup>72</sup> Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, P. 41

inmobiliarios. Y no es hasta el veinticuatro de noviembre de mil novecientos sesenta dos cuando entra en vigencia el Decreto 1559, el cual no obstante su corto tiempo de vigencia, fue derogado por el Decreto Ley 229 el veinticuatro de junio de mil novecientos sesenta y cuatro. El que si bien es cierto es un maquillaje del anterior, reflejaba un sistema tributario más ecuánime.

Es por esa razón que otros países centroamericanos fueron los pioneros del Impuesto Sobre la Renta, como el caso de El Salvador, que en 1915 implementaron el mismo pero de manera total; es decir, que gravaba tanto a personas físicas como jurídicas; a diferencia de Guatemala, que gravaba únicamente a empresas lucrativas.<sup>73</sup>

Luego de que la primera normativa que gravaría las rentas, Decreto 2099, tuviera a lo largo de la historia tributaria guatemalteca diversidad de modificaciones en sus tarifas, reformas en los gravámenes que regulaba, después de que sufriera discusiones y depuraciones en el Congreso de la República y así también diversas reparaciones; el veinticuatro de junio de mil novecientos sesenta y cuatro, surge el Decreto Ley 229 que derogaría el Decreto 1559, con el objeto de crear un régimen tributario más justo para los guatemaltecos, el cual llevaría por nombre Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Alberto Barreix y Jerónimo Roca (2007) establecen que el Impuesto Sobre la Renta “ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, las condiciones político-culturales y los avances tecnológicos en materia de administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal”. Lo que le ha permitido ser el mayor recaudador de la historia.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, P. 41

<sup>74</sup> Barreix, Alberto; Jerónimo Roca, “Reforzando un paraíso fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguayaya”, Revista de la Cepa, 92, Uruguay, 2007, P.124.

## 2.2 CONCEPTO

Para tener un claro concepto de los que es el Impuesto Sobre la Renta, se desglosa el mismo de la manera siguiente:

### IMPUESTO:

Un impuesto es toda aquella contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y personales para sostener los gastos del Estado.

Como se ha manifestado anteriormente, un impuesto es una prestación pecuniaria obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado, exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir.

### RENTA:

Utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra. Así también puede definirse como a todo aquel ingreso que incrementa el patrimonio.

José Zavala (1998), establece que una renta es “está conformada por los ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.<sup>75</sup>

Consecuentemente, se puede afirmar que el Impuesto Sobre la Renta es aquel impuesto directo que se aplica a la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, proveniente de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

De manera muy sencilla, el Impuesto Sobre la Renta es aquel grava en esencia todo tipo de ganancias. Indistintamente el nombre que a estas se les haya de atribuir.

---

<sup>75</sup> Zavala, José. “Manual de derecho tributario”, Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998. P. 216

De conformidad con el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en dicha ley, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, domiciliados o no en el país.

Concretamente, esta ley grava toda actividad que genere un incremento en el patrimonio de cualquier persona en el país.

## **2.3 ELEMENTOS**

### **2.3.1 SUJETO ACTIVO**

Como se ha establecido con anterioridad, esta calidad, por imperativo legal, le es atribuible únicamente al Estado. Puesto que en materia tributaria es el Estado quien se convierte en el acreedor de los tributos, ya que solo éste puede imponer gravámenes a su favor.

Entonces, al sujeto activo de la relación tributaria es el Estado a través de la Administración Tributaria, puesto que ésta es la encargada de la recolección de los tributos.

### **2.3.2 SUJETO PASIVO**

En contraposición, se encuentra el sujeto pasivo. Aquel que sufre el detrimento en su patrimonio por el simple hecho de estar gravadas ciertas actividades lucrativas que le generan la obligación de tributar en favor del fisco.

Particularmente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el sujeto activo son todas aquellas personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios especificados en la misma, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, domiciliados o no en el país.

Temas que fueron abordados con detenimiento en capítulos anteriores.

## **2.4 CARACTERES**

El impuesto que grava las rentas, tiene sus características propias que lo diferencian del resto de impuestos, y para el efecto se cita Asaid Guerrero (2006), quien establece que el Impuesto Sobre la Renta tiene cuatro caracteres específicos que lo ayudan en su configuración.<sup>76</sup> Siendo los mismos los siguientes:

### **ES UN GRAVAMEN SOBRE LA RENTA TOTAL**

El mismo no grava los gastos de manera independiente, sino que apuntala a la renta total, es decir una renta en singular. Esto con el objeto de que cada contribuyente sea considerado en cuanto a su propia condición patrimonial.

### **ES UN GRAVAMEN PROGRESIVO**

En virtud de ser un impuesto que tiene como base la capacidad económica de los contribuyentes, su incidencia ha de perfeccionarse en cuotas progresivas; esto con fundamento en que no todas las personas tiene la misma capacidad tributaria.

Citando a tenor de lo establecido en el artículo 43 Ley del Impuesto Sobre la Renta vemos que las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas, que pueden ser del 15%, 20%, 25% y 31%.

### **EXISTE EXENCION DE LAS RENTAS MINIMAS**

No todo aquel que obtiene ganancias adquiere el perfil de contribuyente. Es decir que solo en los casos cuando la persona reciba rentas superiores a las que consume en sus necesidades más inmediatas, se vuelve contribuyente.

---

<sup>76</sup> Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, P. 46

En congruencia con lo preceptuado en el artículo 37 de la ley citada, cuando la renta neta de toda persona individual domiciliaria en Guatemala no supera el monto de Q36,000.00 anuales, ésta no pagará el Impuesto Sobre la Renta.

## ES DISCRIMINATORIO DE LAS RENTAS PARCIALES

Asaid Guerrero (2006) agrega que “No obstante, que el Impuesto Sobre la Renta, como se ha escrito, considera los gastos en su conjunto, a la vez establece discriminación de acuerdo con las fuentes parciales de las que proceden dichos gastos, en virtud de que no presenta la misma capacidad contributiva una persona que otra, aunque reciban una misma cantidad de renta, si realizan actividades diferentes”.<sup>77</sup>

Por ejemplo, se puede suponer que las rentas fruto del trabajo serían menos estables y seguras que las ganancias de capital. Esto en virtud que el que recibe las rentas de trabajo puede dejarlas de percibir en cualquier momento por diversidad de razones; pero en el caso de las de capital, además de esas ganancias, aun contemplan su capacidad de laborar.

## 2.5 TIPOS DE RENTA

Desde los inicios propios del ser humano hasta la fecha, es evidentemente notorio que no todos los seres humanos se dedican a las mismas actividades por una serie de factores que no se considera oportuno traer a colación. Pero en ese sentido, es normal que exista diversidad de tipos de renta.

Es por ello que ordenamiento jurídico tributario prevé uno en específico para cada tipo de actividad lucrativa dentro de la cual se ve inmersa la gran cantidad poblacional del país.

No es por otra razón, entonces, que existen varios tipos de renta. De tal manera que el contribuyente encuentre un camino fácil para practicar su tributación teniendo en

---

<sup>77</sup> Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, P. 49

consideración, entre otros, los principios de justicia social, legalidad, equidad y capacidad de pago, con el afán de alcanzar un desarrollo económico sostenible y sustentable.

En consecuencia, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 2, regula tres tipos de renta que son obtenidas en todo el territorio guatemalteco; las cuales se dividen de la siguiente manera:

### **2.5.1 RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS**

El artículo 4, numeral 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que serán rentas de actividades lucrativas con carácter general, todas las rentas generadas o gestionadas dentro del territorio nacional, indistintamente si se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.

Muchos son los ejemplos que se pueden citar y que la misma ley enmarca, pero dentro de los mismos se encuentran, por ejemplo, actividades relacionadas con la producción y comercialización de productos y la prestación de servicios técnicos y profesionales.<sup>78</sup>

Para incurrir en cualquiera de los tipos de renta, es necesario el acaecimiento de un hecho generador. El cual en este tipo de renta, según el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está constituido por la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, residentes en Guatemala.<sup>79</sup>

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

---

<sup>78</sup> Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014. <http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-de-las-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

<sup>79</sup> Congreso de la República de Guatemala, Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 73-2008.

Es importante establecer que en esta área se incluyen dos regímenes para los contribuyentes, siendo estos los siguientes:

#### REGIMEN DE UTILIDADES SOBRE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

En este régimen, se restan los gastos, costos y rentas exentas de la renta bruta y a la diferencia. Es decir, va orientado a gravar sólo las ganancias. Y lo hará con un Impuesto Sobre la Renta del veinticinco por ciento.

El pago del impuesto en este régimen se realiza cada tres meses y para hacerlo se tienen los primeros diez días del trimestre siguiente.<sup>80</sup>

#### REGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS

A diferencia del régimen anterior, en este no se le restan los costos y gastos a la renta bruta. Esto significa que, no se centra en las ganancias, sino en la totalidad de ingresos.

En compensación, el porcentaje de ISR es del cinco por ciento para ingresos inferiores a treinta mil quetzales mensuales o de un importe fijo de un mil quinientos quetzales más un siete por ciento sobre el excedente de treinta mil quetzales. Este deberá de ser efectuado una vez al mes.<sup>81</sup>

### **2.5.2 RENTAS DEL TRABAJO**

En esta categoría se encuentran las rentas sobre los salarios de trabajadores en relación de dependencia. Aunque en primera instancia se buscaba eliminar el uso de la planilla del Impuesto al Valor Agregado que los asalariados presentan cada año, se acordó no eliminar del todo esta posibilidad como una medida para incentivar al consumidor a exigir sus facturas y reducir un poco la carga impositiva.

---

<sup>80</sup> Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014. <http://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-de-utilidades-sobre-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

<sup>81</sup> Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014. <http://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-opcional-simplificado-sobre-ingresos-de-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

Al igual que la renta anterior y la siguiente, el acaecimiento del hecho generador lo constituye la obtención de toda retribución o ingreso, en dinero cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.<sup>82</sup>

El mínimo vital está estipulado en cuarenta y ocho mil quetzales, lo que significa que quienes ganen menos de cuatro mil quetzales al mes no tendrán que pagar Impuesto Sobre la Renta ni presentar facturas.

Un ingreso anual de sesenta mil quetzales, es decir, cinco mil quetzales mensuales, también puede traducirse en una exención total, si se presentan hasta doce mil quetzales de facturas debidas.

Si no se alcanza este monto en facturas, la diferencia estará gravada en un cinco por ciento de Impuesto Sobre la Renta, al igual que cualquier excedente sobre los sesenta mil quetzales. Al superar los trescientos mil quetzales anuales se pagará un importe fijo de quince mil más un siete por ciento por cada quetzal que sobrepase los trescientos mil quetzales.<sup>83</sup>

### **2.5.3 RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS DE CAPITAL**

Esta categoría se refiere a las rentas provenientes de elementos patrimoniales. Las rentas pueden ser del capital inmobiliario como arrendamientos, subarrendamientos y cese de derechos sobre bienes inmuebles o del mobiliario.<sup>84</sup>

Por último, en esta renta el hecho generador está constituido por la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en

---

<sup>82</sup> Congreso de la República de Guatemala, Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 73-2008.

<sup>83</sup> Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014. <http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-del-trabajo>. 26 de agosto de 2014.

<sup>84</sup> Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014. <http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-del-capital>. 26 de agosto de 2014.

especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.<sup>85</sup>

## **2.6 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PERSONAS INDIVIDUALES**

Teniendo en consideración lo expuesto con anterioridad sobre el tema de los tipos de renta que regula la normativa en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, es necesario mencionar que las personas individuales pueden obtener cualquiera de los tres tipos de renta, a diferencia de las personas jurídicas. Es decir que, una persona individual puede obtener rentas que provengan de actividades lucrativas, como del trabajo o como de capital o ganancias de capital.

Por lo que, dependiendo de las actividades cotidianas a las que se dedique cada quien, puede figurar dentro de cualquiera de las mencionadas. Asimismo, si estuviese dentro de las rentas de actividades lucrativas, podría encontrarse bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o ya sea bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

No hay que pasar por alto que dependiendo del tipo de renta o régimen, en su caso, bajo el que se encuentren sujetos, así será la tasa e importe de tributación a que estarán afectos los contribuyentes.

## **2.7 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PERSONAS JURIDICAS**

A diferencia de las personas individuales, una persona jurídica únicamente puede obtener rentas de actividades lucrativas o de rentas de capital o ganancias de capital. Esto en virtud de que un ente jurídico no podría figurar dentro de las rentas del trabajo, toda vez que como se mencionó con anterioridad, estas rentas provienen del trabajo personal en relación de dependencia por personas individuales residentes en el país. Por lo que queda descartado este tipo de renta para las personas jurídicas.

---

<sup>85</sup> Congreso de la República de Guatemala, Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 73-2008.

Cabe mencionar también que, indistintamente que sea una persona jurídica, si esta tuviese rentas de actividades lucrativas, podría encontrarse bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Como se ha mencionado, no debe dejarse a un lado que dependerá del tipo de renta o régimen, en su caso, bajo el que se encuentren sujetos los contribuyentes, para la fijación de la tasa e importe de tributación a que estarán afectos los mismos.

## CAPITULO III

### FLAT TAX EN EL DERECHO COMPARADO

#### 3.1 ANTECEDENTES

Sandra Tristán (2012) establece que la idea del Flat Tax fue planteada por primera vez por el economista Milton Friedman, de la Institución Hoover en la Universidad de Stanford y profesor emérito de la Universidad de Chicago, “quien en su libro “Capitalism and Freedom”, considera aspectos económicos para afirmar que la mejor estructura para el impuesto al ingreso de las personas físicas es la aplicación de una tasa fija después de una exención, donde el ingreso sea puntualmente definido y que las deducciones autorizadas se establecieran únicamente para los gastos realizados con la finalidad de generar el ingreso gravado, lo que genera una ampliación de base tributaria”.<sup>86</sup>

Asimismo, establecía la eliminación del impuesto al ingreso de personas morales y sugería que los ingresos obtenidos por las empresas se adjudicaran a los accionistas para que éstos los incluyeran en sus declaraciones de impuestos”.<sup>87</sup>

Esta propuesta fue presentada hace ya más de cuarenta años, la cual ha demostrado un incremento lo suficientemente notable para que diversos países tiendan a tener interés en su implementación como un impuesto directo con una tasa fija a los ingresos tanto personales como de personas jurídicas. Pero, agrega la citada autora que no obstante su presentación en los años sesenta, no es sino hasta en 1981 donde toma relevancia debido al estudio efectuado por Hall y Rabushka, en virtud que propusieron éste como mejora al sistema de política fiscal de Estados Unidos de América.

---

<sup>86</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 38

<sup>87</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 40

Citando a Francisco Lorenzana (2004) establece que fue Hall y Rabushka quienes en 1981 propusieron una tasa del 19% para reemplazar el impuesto sobre la renta en Estados Unidos de América. Y que no fue sino hasta en 1985 cuando presentaron de manera concreta el Flat Tax, con la cual se dio origen a diversos proyectos con los cuales se buscaba bajar el porcentaje de las tasas impositivas.<sup>88</sup>

El 10 de diciembre de 1981, Hall Y Rabushka publicaron por primera vez en la página editorial del Wall Street Journal su propuesta para reemplazar el impuesto federal a la renta con un impuesto bajo, parejo y único. “El artículo, titulado “Una propuesta para simplificar nuestro Sistema Tributario”, mostraba el ícono de una tarjeta postal, que llegó a ser el símbolo del Impuesto Parejo. Nuestro sistema era tan simple que una persona o una empresa podían llenar una declaración de impuesto a la renta en un formulario del tamaño de una tarjeta postal”.<sup>89</sup>

El Impuesto Parejo aumentó considerablemente durante los siguientes años, que culminaron en 1986 con la Ley de Reforma Tributaria del Presidente Reagan. Se implementaron dos tasas tributarias, una de 15% y otra de 28%, los cuales reemplazaron los múltiples tramos tributarios que culminaban en un tramo tope del 50%.

Luego de haber perdido su auge por la implementación de estas dos tasas. En 1990, a cambio de las reducciones tributarias que no se materializaron, el Presidente George H. W. Bush firmó la Ley de Conciliación del Presupuesto Total, que incluía una tasa de 31% sobre los adinerados.

El 10 de agosto de 1993, el Presidente Clinton firmó una ley similar, la cual fue aprobada en el Congreso exactamente por un voto de la Cámara de Representantes, añadiéndose dos nuevos tramos de 36% y 39.6%. Cuando el control del Congreso

---

<sup>88</sup> Lorenzana, Francisco. “El efecto de un impuesto único, Flat Tax, en la recaudación Tributaria guatemalteca”. Guatemala. 2004. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Francisco Marroquín. P. 34

<sup>89</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Stanford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. iii

pasó a manos republicanas, en 1995, el líder de la mayoría de la Cámara, Dick Armey, puso al Impuesto Parejo de nuevo sobre el tapete. Armey, Steve Forbes y otros líderes políticos promocionaron el Impuesto Parejo durante los siguientes años, pero nunca este llegó hasta la Cámara o el Senado para ser sometido a votación.<sup>90</sup>

El impuesto único ha ido despertando interés en diversos países del mundo a lo largo de su nacimiento, y es por eso que varios países de Europa del Este lo han implementado con bastante éxito. Especialmente los países que se han desintegrado de la antigua Unión Soviética, el primero de ellos Estonia, pasó de crecimientos negativos del Producto Interno Bruto a crecimientos sostenidos del 10% anual, inflaciones de menos del 4% considerando que en 1992 fue del 1.000%.

Mart Laar, Primer Ministro de Estonia de 1992 a 1995 y de 1999 al 2002, cuando tomó el poder, llegó a un país con una inflación en ese entonces del 1000% anual y la tasa de desempleo superaba el 30%; por esa circunstancia en 1994 contra las indicaciones de muchos especialistas en economía, introdujo en Estonia un impuesto de tasa única del 26%.

Los buenos resultados fueron casi inmediatos y han perdurado hasta el día de hoy. Se ha determinado que en el 2005, la producción de Estonia crecía a tasas de 6% a 7% anual, la inflación era de 2.5% anual, el déficit fiscal era mínimo y existía un alto nivel de inversión empresarial.<sup>91</sup>

El ejemplo de Estonia fue rápidamente seguido por países vecinos como Lituania y Latvia. En 1997 Rusia introducía un impuesto único del 13%. Serbia le siguió, al igual que Ucrania, Eslovaquia y Georgia. Rumania siguió en el 2005, con lo que ya fueron nueve los países que habían introducido un impuesto de tasa única.

---

<sup>90</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. "The Flat Tax". Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegraf, Santiago, Chile. P. iii

<sup>91</sup> Asuntos Capitales, Artículos Especiales, Libres para elegir: Un asunto de sentido común, México, 2007, [http://www.asuntoscapitales.com/print\\_mini.asp?idm=192](http://www.asuntoscapitales.com/print_mini.asp?idm=192), 6 de septiembre de 2014.

En la actualidad, más de 13 países cuentan con el impuesto único, como su forma de tributación alcanzando un cambio de recaudación fiscal muy diferente al que poseían.

### **3.2 PRECUSORES DEL FLAT TAX**

MILTON FRIEDMAN (1962)

Milton Friedman resulta ser uno de los principales ideólogos de la doctrina neoliberal desarrollada en un principio en la escuela de economía de la Universidad de Chicago a mediados de la década de los años cincuenta. Es muy probable que Chicago sea la gran impulsora de la doctrina neoliberal en América Latina. Su pensamiento puede remitirse a la reformulación y el impacto que Friedman y su producción intelectual generan, tanto a nivel académico-filosófico como práctico, obligan a repensar sus postulados desde el origen, si bien en el contexto actual y, por cierto, en sus manifestaciones concretas para oponer los discursos a algunas de las prácticas y resultados.<sup>92</sup>

En su libro “Capitalism and Freedom”, regula aspectos económicos que tienden a garantizar el hecho de que para el impuesto al ingreso de las personas físicas la mejor alternativa es el de una tasa fija luego de exenciones, en donde el ingreso sea definido de forma precisa y en donde las deducciones autorizadas se establecieran únicamente para los gastos realizados con la finalidad de generar el ingreso gravado, generando con ello una ampliación en la base tributaria.<sup>93</sup>

De igual manera, proponía la eliminación de los impuestos a las personas jurídicas, toda vez que las ganancias de estas debían de ser adjudicadas a sus accionistas para que fuesen estos, entonces, los que declarararan su tributación y no sus empresas.

---

<sup>92</sup> Kornbluth, David, “¿Capitalismo y libertad en Latinoamérica? Una aproximación desde los juegos de lenguaje”, Revista Enfoques, Volumen VIII, Número 13, Chile, 2010, Universidad Central de Chile, P.63.

<sup>93</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (ISR y IETU). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 38

## HALL - RABUSHKA (1981)

Como se mencionó anteriormente, Hall y Rabushka en su propuesta pretendían reemplazar el impuesto a la renta por un impuesto bajo, parejo y único, tratando de alcanzar progresividad, eficiencia y simplicidad; a tal punto que este fuera tan simple que cualquier persona podría llenar su declaración tributaria sin necesidad de un experto en la materia.

Sandra Tristán (2012) agrega que “se propone una tasa muy baja de impuesto a los ingresos del 19%, que en comparación con las actuales en Estados Unidos, 35% la tasa más alta para personas físicas y 35% para personas morales (2010), representa un cambio muy significativo. La tasa propuesta se aplicaría al total de ingresos disminuido con algunos conceptos que le correspondan”.<sup>94</sup>

Consecuentemente, esta tasa única que sería aplicable a todos los contribuyentes generaría una progresividad en el impuesto sin crear diferencias en las tasas. Ya que según éstos, a la hora de implementar tasas progresivas, lo único que se alcanza es promover la elusión y evasión fiscal.

Se puede decir con certeza que lo que proponen estos autores es la simplificación a la hora de la tributación, evitando de esta manera tener que gastar en una tercera persona para dar cumplimiento a esta obligación y un ahorro también en el tiempo empleado para el efecto. Prevé el gravamen únicamente del monto pagado por el patrón a sus trabajadores en concepto de sueldos salarios y pensiones. Y por último, en cuanto a las personas jurídicas, no es gravar el negocio, sino más bien los ingresos que obtenga cada uno de los dueños de las mismas.

Es decir, que con su propuesta se promueve incentivos y el crecimiento de la economía. El impuesto al ingreso personal y empresarial se centra en la recaudación

---

<sup>94</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 41

del impuesto proveniente del ingreso obtenido, en lugar de gravar la utilidad en el caso de las empresas.

Hall y Rabuska (2009) definen que su “propuesta se basa simplemente en el principio de gravar el consumo. El ahorro se libera de impuestos, resolviendo el problema que ha agobiado a los diseñadores del sistema tributario actual, que contiene una mezcla increíble de incentivos al ahorro y la inversión. Como regla general, el sistema actual grava substancialmente los ingresos provenientes de los ahorros. Por eso, existe un sesgo en la economía que tiende hacia demasiado poco ahorro y demasiado consumo”.<sup>95</sup>

El aplicar una tasa pareja a todos los ingresos de los contribuyentes se perfila como el objetivo más importante del sistema tributario del Impuesto Parejo.

DICK ARMEY (1996)

Bajo la presidencia de Texas en 1995, Dick Armey fue el diseñador de la propuesta del Flat Tax, teniendo claro que con un impuesto parejo las personas tendrían la opción de presentar sus impuestos en sólo cinco minutos en un formulario del tamaño de una tarjeta postal y las pequeñas empresas podrían concentrarse en la expansión de su negocio en lugar de perder tiempo en la complejidad del código tributario.

Un sistema más simple terminaría la doble imposición sobre el ahorro, lo que traería consigo ayudar a impulsar el crecimiento del empleo a nivel nacional. Ya que bajo el impuesto de tasa única, el Código Fiscal trataría a todo ciudadano contribuyente de una igual manera.

---

<sup>95</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. 62

Agrega Sandra Tristán (2012) que Arme y “propuso una iniciativa de un impuesto simple diseñado para gravar cada dólar en la economía solamente una vez, a través de dos vertientes: individuos y negocios”.<sup>96</sup>

En el caso de las personas individuales se sumarían los ingresos por sueldos, salarios y pensiones, disminuyendo las deducciones personales y aplicando a esta diferencia una tasa del 17%. Y en el caso de las personas jurídicas, al igual que lo estipulan Hall y Rabushka no es gravar a las mismas, sino que los impuestos los deban pagar las personas que perciben finalmente los ingresos provenientes de estas.

Dentro de su postura establecía que un sistema tributario ecuánime debería de gravar con una tasa pareja; gravar los ingresos una única vez sin favorecer a ningún sector de la población; permitir a las familias subsistir de una manera digna luego de cumplir con sus obligaciones tributarias; y por último manifiesta que el impuesto al ingreso nunca debería exceder de la tasa del 10%, toda vez que lo considera suficiente.

#### STEVE FORBES (2005)

En el año 1996 llevó a cabo una campaña política con el objetivo de convertirse en el candidato republicano a la presidencia de su país. Tal campaña la basó en la implementación de un flat tax como sustituto del impuesto sobre la renta. Tanto para personas físicas como jurídicas, dejando a un lado la complejidad de las deducciones y exoneraciones a manera que la declaración de impuestos fuera lo más sencillo posible. Asimismo, proponía que esta tasa pajera fuera fijada en un 17% de los ingresos de todos los contribuyentes.

Forbes manifestaba que “lo que deben hacer los países es aplicar una reforma hacendaria, simplificar su código fiscal y bajar impuestos, lo cual genera a los

---

<sup>96</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 47

empresarios mayores ganancias y al mismo tiempo reactiva el mercado interno. Es un círculo virtuoso en donde se genera productividad. La respuesta no es crear más impuestos, la solución es solo uno”.<sup>97</sup>

Agrega que Rusia fue uno de los países que no tardó en aplicarlo dentro de sus políticas fiscales y que por ello ha logrado mayor productividad y competitividad con el paso de los años. A contraposición de lo sucedido con Grecia, que fue un país que para mejorar y reactivar su economía, implementó más tributos como solución a esta problemática, pero el resultado fue la migración de empresas y el nacimiento de más desempleo, menos ingreso y menos consumo.

Sandra Tristán (2012) menciona que el objeto de la propuesta de Forbes es “gravar los ingresos lo más cercano a la fuente en la que se obtienen, eliminando con esto la doble y triple imposición tributaria”.<sup>98</sup> Ya que el impuesto de tasa fija tiene la característica de poder acrecentar el nivel económico y la calidad de vida, apuntalándole a la prosperidad del país.

En conclusión, según Forbes la implementación de un flat tax generaría la producción de más capital, lo que atraería a los inversionistas y fruto de ello sería el resultado de más ahorros e inversiones.

#### SEBASTIAN PIÑERA (2009)

Sebastián Piñera fue seleccionado por el partido político Renovación Nacional para ser su candidato presidencial en las elecciones chilenas de 2009, quedando electo el 17 de enero de 2010 en la segunda vuelta electoral de la elección.

La candidatura de Sebastián Piñera pretendía mantener la estructura impositiva vigente pero con algunas variantes, de tal manera que se pudiera estimular la

---

<sup>97</sup> Steve Forbes, presidente y director de la revista de negocios Forbes, propuesta que fue escuchada por más de 14 mil personas en su ponencia: “Los próximos 4 años: Navegando por la Economía para el crecimiento y el Éxito Empresarial en el marco del SAP Fórum México 2013”, que se llevó a cabo en la capital de México.

<sup>98</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (ISR y IETU). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 47

inversión y el empleo con la implementación del flat tax. Y para ello, tendría como herramienta impulsar la inversión; mientras que para mejorar los niveles de empleo la clave sería fortalecer la liquidez de las pequeñas y medianas empresas.

Durante su campaña política se generaron diversas reacciones, puesto que no todos compartían la idea de la implementación del flat tax para el sistema tributario chileno, ya que igualar los impuestos de empresas y personas individuales se toparía con una estructura tributaria que impediría aplicarla.

Lo anterior en virtud de que más de un 80% de los chilenos estaría exento del impuesto, entonces, un impuesto único que todos pagan, con esta excepción, deja de ser plano, obligando a subir los impuestos a los contribuyentes que forman dicho 80%.

Piñera avanzaba a una reforma tributaria con rasgos fuertemente regresivos, con la rebaja a los tramos altos del impuesto a la renta y otros impuestos como el de timbres y estampillas. Esta tasa la fijaba en un 20%, cuya recaudación constituiría un crédito para el pago del impuesto a la renta de las personas, transformando el pago del impuesto de primera categoría en un mero mecanismo recaudatorio del impuesto a las personas pero orientada a quitarle toda progresividad al impuesto a la renta.

Planteaba que los ingresos personales provenientes del capital serían considerados como ingresos iguales a los del trabajo, por tanto sin exenciones ni tasas especiales.

Por lo que su propuesta no fue del todo aceptada ya que el electorado confiaba más en la tributación progresiva para que la desigualdad de ingresos se aminorara. La tendencia igualitaria en materia de tributos ha sido siempre diferenciar los impuestos para hacerlos progresivos, según el principio de equidad vertical. En contraposición

de la reforma que promovía Piñera, ya que según analistas esto únicamente vendría a debilitar la capacidad estatal de enderezar la desigualdad de ingresos en Chile.<sup>99</sup>

#### FELIPE CALDERON (2006)

Al igual que Piñera, Felipe Calderón en su campaña política presidencial, propuso un impuesto único como sistema recaudatorio fiscal; promocionando que la tasa única era la mejor salida para la simplificación del pago de impuestos, quitando las exenciones y por ende finalizando con el complejo sistema que se enfrentan los mexicanos a la hora de calcular el pago de sus impuestos.

Con el flat tax existiría una baja de diez puntos porcentuales en el impuesto sobre la renta, acompañada de la eliminación de las exenciones. Convirtiéndose en un mecanismo que combatiría la evasión, elusión y simulación. Con ello, ofrecería el aumento en la recaudación del producto interno bruto.

Prácticamente, mantendría un segmento con tasa cero, por aquellos que no alcanzaban a ganar al menos cinco salarios mínimos en un año, y quizás incluso algunos con ingresos un poco mayores. La mayoría de las personas individuales pagarían un impuesto único del ISR, el cual redondeaba entre un 15 o 20 por ciento, esto con el propósito de no afectar a la población media.

La idea de Calderón era impulsar la política fiscal al impuesto único con la intención de aumentar los ingresos tributarios del país eliminando los regímenes especiales e implementando un impuesto indirecto en la economía informal.

Gran mayoría de mexicanos no estaba de acuerdo con esta propuesta, toda vez que argumentaban una disparidad tributaria, es decir, una brecha bastante grande al momento de tributar. Muchos de los analistas mencionaban al magnate millonario Carlos Slim, que con la implementación de un flat tax, este millonario pagaría lo

---

<sup>99</sup>La tercera, Martner, Gonzalo, Reformas tributarias en Chile y Francia, Chile, 2012, [http://blog.latercera.com/blog/gmartner/entry/reformas\\_tributarias\\_en\\_chile\\_y](http://blog.latercera.com/blog/gmartner/entry/reformas_tributarias_en_chile_y), 8 de septiembre de 2014.

mismo que el más pobre de la sociedad. Afectando entonces en un gran porcentaje a la clase media mexicana.<sup>100</sup>

### **3.3 EL IMPUESTO UNICO EN EL MUNDO**

No obstante que la idea de implementar un impuesto único como sistema de recaudación tributaria, que busca la simplicidad de la tributación como estímulo para lograr consecuentemente un incremento en la misma y con ello mejorar la calidad de vida de los ciudadanos, haya surgido hace ya un buen periodo de tiempo y que haya sufrido muchas críticas tanto positivas como negativas, se ve que no es sino en Europa que tiene su primera concretización en un Estado meramente como sistema fiscal.

Hall y Rabushka (2009) mencionan que “el recién independiente país de Estonia, instauró en forma efectiva el Impuesto Parejo el 1º de enero de 1994. Fijó la tasa en 26% con el objetivo de equilibrar su presupuesto. Desde entonces, ha bajado la tasa en varias ocasiones y para 2009 se ha programado reducir el Impuesto Parejo a un 20%. Estonia también ha abolido su impuesto a la renta corporativa, imponiendo solo la misma tasa única sobre dividendos distribuidos”.<sup>101</sup> Siendo este entonces el primer país que asumió el riesgo de implementar un impuesto único de tasa plana para sus contribuyentes. Pero que no obstante ser los pioneros y los primeros en ponerlo a prueba, por así decirlo, los resultados han sido bastante buenos.

Como ha quedado claro, el hecho de que Estonia haya incursionado en el impuesto único, no ha tardado en tener un efecto dominó en el que otros países se han volcado por su implementación. Y es por ello que en 1995 sus vecinos Latvia y Lituania lo implementaron con una tasa del 25 y 33% respectivamente. Pero, como lo argumentan los citados autores, la gran sensación fue Rusia, quien impuso un

---

<sup>100</sup>Medios México, Benassini, Claudia, Arturo Caro, La reforma fiscal: Actores y escenarios, México, 2007, [http://mediosenmexico.blogspot.com/2007/09/la-reforma-fiscal-actores-y-escenarios\\_7483.html](http://mediosenmexico.blogspot.com/2007/09/la-reforma-fiscal-actores-y-escenarios_7483.html), 08 de septiembre de 2014.

<sup>101</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. iii

impuesto único con una tasa mínima del 13% y una máxima del 30% en enero del 2001.<sup>102</sup>

Luego de estos, vinieron una serie de países más que hasta la fecha han implementado el impuesto parejo y con forme el paso del tiempo han ido perfeccionándolo. Para el efecto se hace mención de los mismos en la siguiente tabla:

Año de implementación	País o Estado	Porcentaje de tasa
2003	Serbia	14%
2004	Ucrania	13%
2004	Eslovaquia	19%
2005	Georgia	12%
2005	Rumania	16%
2006	Kyrgyzstan	10%
2006	Kuwait	10%
2006	Colorado	4.3%
2006	Illinois	3%
2006	Indiana	3.4%
2006	Massachusetts	5.3%
2006	Michigan	3.07%
2006	Pennsylvania	3.07%
2007	Rhode Island	5.5%
2007	Utah	5.35%
2007	Kazakhstan	¿? Propuesta
2007	Macedonia	12%
2007	Mongolia	10%
2009	Isla Mauricio	15%

Fuente: Hall y Rabushka (2009)<sup>103</sup>

<sup>102</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. "The Flat Tax". Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. iii

En contraposición, Asier Blas (2010) menciona que fue Jamaica el primer Estado en imponer el Flat Tax para las rentas provenientes del trabajo en 1986, pero que no es reconocido sino hasta que se desploma el primer bloque soviético. Es allí donde concuerda con que Estonia fue quien implementa éste en 1994.

Agrega que en el caso especial de Rusia, “Putin apostaba por un capitalismo eminentemente ruso y al “servicio de Rusia” de corte interno neoliberal. Fue el quinto país del mundo en sumarse al flat tax club, decisión que acompañó con otra serie de medidas como dejar de subvencionar los medicamentos y el transporte público a los jubilados”.<sup>104</sup> Es a partir de entonces cuando una gran mayoría de países se agregan al listado del Flat Tax, en particular los que tienen una relación económica estrecha con Rusia.

La implantación de un impuesto único ha ido alcanzando tal popularidad que resulta poco probable que los países de Europa Central y Oriental escapen de éste. Ya que de una u otra manera se han visto en la dificultad de que sus grandes empresas e inversores puedan escapar a sistemas tributarios más simplistas en donde puedan resultar más beneficiados.

Esta oleada de candidatos a implementar el Flat Tax ha hecho eco no solo en el viejo continente, como en el caso de Alemania, Holanda y Hungría, sino también a nivel mundial como en el caso de la India, China, México, Costa Rica, Perú y Colombia.

Es decir que, hoy por hoy se ve claramente una tendencia global que se distingue por la por la disminución de las tarifas del impuesto de renta, la generalización de las bases gravables y la simplificación de las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, tratando de alcanzar políticas fiscales más eficientes y equitativas.

---

<sup>103</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegraf, Santiago, Chile. P. iii-v

<sup>104</sup> Cartas del Este, Blas, Asier, Flat tax, otra arma de destrucción masiva, Bilbao, España, 2010, <http://postsovietico.blogspot.com/2010/02/la-flat-tax-otra-arma-de-destruccion.html>, 08 de septiembre de 2014.

Y como lo argumentan Ávila y Medina (2007) “en todo caso, una de las principales preocupaciones fiscales durante los últimos años ha sido, hallar mecanismos que permitan diseñar sistemas impositivos caracterizados por su simplicidad, estabilidad, neutralidad, competitividad y suficiencia para financiar el gasto público”.<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 7

## **CAPITULO IV**

### **VIABILIDAD DE LA IMPLEMENTACION DEL FLAT TAX EN GUATEMALA**

#### **4.1 ANTECEDENTES DEL IMPUESTO UNICO**

Hoy por hoy existen una oleada mundial que se está caracterizando por la disminución de las tarifas del impuesto de renta, el generalizar las bases gravables y el simplificar las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, la cual tiene su plataforma en la propuesta del Flat Tax.

Pero, como ha quedado plasmado con anterioridad, la idea del Flat Tax o del impuesto único no es para nada nueva, ya que nace alrededor de los años sesenta pero no es sino hasta el año 1981 en donde Hall y Rabushka, a quienes se les conoce como los padres del mismo, lo plantean de manera formal para la simplificación del sistema tributario estadounidense reemplazando al conocido Impuesto Sobre la Renta.

Eso sí, con el transcurrir del tiempo, han sido diversos autores quienes le han dado al impuesto único una diferente perspectiva y con ella han surgido distintas corrientes del mismo. Cabe agregar que han sido numerosos países los que han implementado el mismo y han obtenido resultados visiblemente favorables. Pero también es cierto que ninguno de ellos lo ha implementado a cabalidad como lo platearan primitivamente Hall y Rabushka, sino que han tenido que ir buscándole espacio al mismo de acuerdo a su legislación existente y conforme a sus necesidades fiscales y tributarias coyunturales.

Hall y Rabushka pretendían que la declaración de impuestos fuera literalmente por medio de una cartilla del tamaño de una tarjeta postal -he allí donde nace el icono ilustrativo del mismo, una tarjeta postal- en donde fueren requeridos unos pocos cálculos, a diferencia de la complejidad de la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Ellos contemplaban un plan completo para un nuevo sistema tributario que establecía una baja tasa impositiva para los contribuyentes. Esto fundamentado en que la base tributaria era amplia y por ende se recaudaría la misma cantidad de impuestos que el sistema actual. El mismo lo consideraban justo y progresivo para los grupos familiares, ya que la fracción del ingreso que pagarían aumentaría cuando aumentara su ingreso. Los pobres no pagarían impuesto alguno y el sistema de funcionamiento sería sencillo y fácil de entender.

Este sistema sería operado por el principio de gravar el consumo, ya que se pagarían impuestos por lo que los contribuyentes tomarían de la economía y no por lo que aportarían a ella. Es decir, que a los ciudadanos se les debe reclamar una contribución en proporción a lo que éstos toman de la sociedad, su consumo, y no respecto de lo que aportan a la misma, su renta.

La idea de estos autores no era únicamente buscar la simplificación del cálculo con la implementación de una sola tasa impositiva, sino que además de esto, cuando existen diferentes tipos de rentas que a su vez son gravadas por diferentes tasas, los contribuyentes buscan la manera de encontrar salidas para obtener beneficios debido a este aspecto. Es decir, alcanzar deducciones o exoneraciones a la tasa más alta posible y reportar ingresos a una tasa que sea lo más baja posible, eliminando toda desigualdad tributaria y dejando cero posibilidades a la evasión de impuestos.

Los principios sobre los que se fundaba la propuesta eran los siguientes:

- La renta debía gravarse una sola vez, tan cerca de su fuente como fuera posible.
- Todas las clases de renta debían gravarse a la misma tarifa.
- Las familias más pobres no pagarían el impuesto de renta.
- Los formularios de las declaraciones tributarias, tanto para las familias como para los negocios deberían ocupar el espacio de una postal o de una sola página.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, "Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?", Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 23

## 4.2 CONCEPTO

Si bien es cierto a estas alturas ya se podría tener una conceptualización mental de lo que es el Impuesto Único, el cual concretamente resulta ser un sistema de recaudación tributaria basado en la implementación de una tasa única pareja tanto para personas individuales como jurídicas, resulta eminentemente necesario traer a colación lo que realmente significa.

Hall y Rabushka (2009) mencionan que su "sistema de Impuesto Parejo se basa en un sencillo principio administrativo básico: las rentas deben gravarse lo más cerca posible de su fuente generadora". Agregan que "Bajo nuestro plan, toda renta es gravada con la misma tasa impositiva. El que las tasas sean iguales es un concepto básico del Impuesto Parejo."<sup>107</sup>

Sandra Tristán (2012) menciona que con la teoría de Hall y Rabushka del impuesto único se propone una tasa tributaria que se aplicaría al total de ingresos disminuido con algunos conceptos que le correspondan. Visualiza que un sistema fiscal que permite una gran cantidad de deducciones, lleva aparejado a que éstas se apliquen en la mayoría de ocasiones a los ingresos más altos, quienes deberían ser los obligados a pagar la tasa más alta del impuesto, lo que genera principalmente una elusión fiscal.<sup>108</sup>

Muy acertadamente, Ávila y Medina (2007) mencionan que el Impuesto Único "es un tributo directo que tiene como base gravable el consumo, en tanto que se permite la total deducción de la inversión y se elimina cualquier tratamiento preferencial. El tributo sustituye los impuestos de renta corporativo y de las personas naturales por una propuesta integral que contiene dos piezas: un impuesto a los negocios y un

---

<sup>107</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. "The Flat Tax". Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegraf, Santiago, Chile. P. 61

<sup>108</sup> Tristán, Sandra. "Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México". México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 41

impuesto a los pagos laborales. Este último se caracteriza por su alta progresividad al establecer un amplio mínimo exento y un esquema de tarifas marginales”.<sup>109</sup>

José Yáñez (2006) manifiesta que los impuestos de tasa plana son aquellos cuyas tasas impositivas no varían en la medida que varía su base, es decir, la tasa es independiente de la base. Se denominan impuestos proporcionales y se caracterizan porque su tasa media es igual a su tasa marginal. Estos impuestos no discriminan entre los contribuyentes según sus características socioeconómicas, cualquiera sea el nivel de su base le corresponde la misma tasa porcentual de impuesto. Es un impuesto de tasa única.<sup>110</sup>

Hall y Rabushka sostienen que su impuesto único, luego de eximir del mismo un monto mínimo razonable, provee progresividad sin tener que verse en la necesidad de enmarcar diferencias en las tasas tributarias. Es decir que las tasas graduales si permiten oportunidades para evadir impuestos, ya que las mismas por ser graduales crean diferentes tasas para los contribuyentes.

Se hace hincapié en que el objetivo más importante de la implementación del sistema del Impuesto Único es el aplicar una tasa pareja a todos los ingresos en todos los años de los contribuyentes, de tal manera que los que cuentan con más altos ingresos no tengan la facilidad de utilizar mecanismos de evasión que les permita aprovechar las ganancias de tasas impositivas.

Hall y Rabushka (2009) argumentan que su “propuesta se basa simplemente en el principio de gravar el consumo. El ahorro se libera de impuestos, resolviendo el problema que ha agobiado a los diseñadores del sistema tributario actual, que contiene una mezcla increíble de incentivos al ahorro y la inversión. Como regla general, el sistema actual grava substancialmente los ingresos provenientes de los

---

<sup>109</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P.5

<sup>110</sup> Yáñez, José, “El Impuesto de Tasa Plana (Flat Tax)”, Revista Estudios de Información y Control de Gestión, Número 11, Chile, 2006, Tiro Retiro Impresores, P. 5

ahorros. Por eso, existe un sesgo en la economía que tiende hacia demasiado poco ahorro y demasiado consumo”.<sup>111</sup>

Con el Impuesto Único todo ingreso es gravado, pero las rentas que provienen del ingreso ahorrado no se gravan más allá de éstas.

Una de las notorias características de éste es su simplicidad, toda vez que los contribuyentes ya no se verían en el supuesto o necesidad de contratar asesores tributarios para hacer cumplimiento de sus obligaciones fiscales, evitando consecuentemente, auditorías igual de costosas.

A diferencia de un sistema tributario lleno de complicaciones y complejidades, mismos que llaman al contribuyente a buscar alternativas para verse beneficiados, quebrantando entonces, la igualdad tributaria que en teoría debería de existir, y aún más, cumplirse. Mencionan los citados autores que un sistema complejo hace que disminuya la confianza en el gobierno, llevando en picada el apoyo al sistema tributario e incentivando la evasión tributaria.

De acuerdo a la teoría de Hall y Rabushka, su sistema tributario pretende gravar el consumo, ya que según ellos las personas tienen dos opciones con su renta, o la gasta o la invierte. Es decir que el consumo vendría siendo la renta menos la inversión.

Con ello cada persona jurídica pagaría un impuesto sobre la totalidad de la renta generada por la misma menos la inversión que pudiera hacer para su funcionamiento, como por ejemplo gastos de infraestructura. En cuanto a lo anterior, agregan que “el impuesto sobre el valor agregado IVA funciona de esa manera. Pero el impuesto al valor agregado es injusto porque no es progresivo. Esta es la razón por la que dividimos nuestro Impuesto Parejo en dos. La empresa paga impuestos

---

<sup>111</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. 62

sobre la renta generada en ella, exceptuando los montos pagados a sus trabajadores. Los trabajadores pagan impuesto sobre lo que ganan, pero el impuesto que pagan es progresivo”.<sup>112</sup>

Sandra Tristán (2012) en cuanto a su estudio sobre la propuesta de Hall y Rabushka manifiesta que “Una tasa única aplicable a todos los tipos de ingresos disminuidos con un significativo monto de deducción personal, genera progresividad en el impuesto sin crear diferencias en las tasas”.<sup>113</sup>

Agrega que una de las principales características de esta propuesta es su simplicidad, ya que con esta se deja al margen la complicada legislación fiscal. Las personas individuales en particular, se evitarían el gasto de honorarios profesionales hacía con terceros porque esta sencillez les permitiría que fueran ellos mismos quienes se encargaran de dar cumplimiento a los mandatos fiscales.

Al Flat Tax también se le conoce como impuesto uniforme, impuesto proporcional, impuesto con tarifa única o impuesto de tasa plana. Ávila y Medina (2007) agregan que “La mayoría de las veces estas denominaciones aludían a un tributo sobre la renta (Atkinson, A. 1995), pero en las reflexiones de Hall y Rabushka existe una característica particular y muy relevante, que distinguen su propuesta respecto de otros planteamientos similares. Su convicción de que la inversión no debe afectarse con la tributación derivó en el planteamiento de un impuesto plano basado en el consumo”.<sup>114</sup>

Derivado de lo anterior, se desprende que las principales características del Flat Tax son: es un impuesto directo que grava la renta lo más cerca de su fuente generadora; todas las rentas, tanto de personas individuales como de personas jurídicas, son

---

<sup>112</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. 66

<sup>113</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 42

<sup>114</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 23

gravada con la misma tasa; evita la evasión fiscal; tiene como base gravable el consumo; sustituye al Impuesto Sobre la Renta; tiene carácter progresivo; está lleno de simpleza; y libera de todo impuesto al ahorro, lo que lleva aparejado mayor inversión.

#### **4.3 EL IMPUESTO UNICO EN PERSONAS INDIVIDUALES**

En cuanto el pago de tributos de las persona individuales, cada grupo familiar pagaría un 19% de sus salarios, remuneraciones e ingresos por pensiones que superaran un monto exento o deducción familiar. Dicha exención es lo que provoca que este sistema sea progresivo.

Hall y Rabushka (2009) mencionan que “la base para el impuesto al salario son los salarios, sueldos, remuneraciones y beneficios de pensión totales menos el monto total de las deducciones familiares”.<sup>115</sup>

El Impuesto Único tiene por finalidad gravar el monto pagado por el empleador a sus empleados. Es decir que la base del impuesto está establecida por los pagos que recibe el trabajador en concepto de sueldos, salarios y pensiones. De igual manera deberá gravar únicamente aquellos ingresos que sean superiores a la deducción personal establecida.

Sandra Tristán (2012) explica muy acertadamente que “para efectuar el pago del impuesto, el contribuyente sólo tendrá que reportar el total de sueldos, salarios y pensiones percibidos, calcular el monto que le corresponda de deducción personal con base en su estado civil y número de dependientes, restar la deducción al total de ingresos, multiplicarlo por la tasa del 19% para obtener el impuesto, posteriormente restará el monto del impuesto retenido por el empleador y enterará a la autoridad fiscal la diferencia, o en su caso, pedirá la devolución del saldo a favor. El formato de

---

<sup>115</sup> Hall Robert; Alvin Rabushka. “The Flat Tax”. Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegrafi, Santiago, Chile. P. 42

declaración será para la declaración anual, por lo que la persona física sólo tendrá que llevar a cabo este procedimiento una vez al año”.<sup>116</sup>

#### **4.4 EL IMPUESTO UNICO EN PERSONAS JURIDICAS**

Ahora bien, en cuanto a las personas jurídicas, Hall y Rabushka han establecido que para poder determinar fehacientemente y de una manera práctica y sencilla las rentas que obtuvieron estas durante el año, basta con sumar los ingresos totales de las mismas y restarle los pagos que realizaron a sus empleados y proveedores.

Según los autores, la base imponible a las personas jurídicas se establece de la siguiente manera:

- Ingreso total por ventas de bienes y servicios
- Menos Compras de insumos a otras empresas
- Menos Sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones pagados a los trabajadores
- Menos Compras de infraestructura física y equipo

Según lo que argumenta Sandra Tristán (2012), “el propósito del impuesto empresarial no es gravar el negocio”. El objetivo es entonces gravar “los ingresos que obtienen los dueños del negocio generados por la propia empresa”.<sup>117</sup>

Con una tasa fija que se aplique a todos los dueños es posible gravar la fuente de ingreso del negocio, a diferencia si el sistema fiscal tiene tasas graduales. Lo cual podría ser hasta imposible.

Agrega la autora que “suponiendo que se tiene una tarifa con tres o cuatro tasas diferentes, el negocio tendría que aplicar la tarifa correcta a los ingresos producidos

---

<sup>116</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 43

<sup>117</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 44

para los dueños, o sea, las utilidades. El impuesto al ingreso empresarial tiene que ser cobrado a los dueños, no a la fuente, en caso de que se apliquen tasas progresivas. Por eso, se considera que una razón de practicidad sería la aplicación de una tasa fija a todos los tipos de ingresos”.<sup>118</sup>

De acuerdo al planteamiento de Hall y Rabushka, Sandra Tristán (2012) coincide en que al total de ingresos que provienen de la venta de productos o servicios, se le deberá restar el costo de los bienes y materiales que se emplean en su realización. Aunado a esto, se deberán restar los sueldos, salarios y pensiones pagados a los trabajadores. Por último, también se deberá descontar el monto referente a la inversión de maquinaria, equipo e inmuebles. Lo que resulte de esta operación matemática, simplemente deberá ser multiplicado por un 19%.<sup>119</sup>

#### **4.5 VENTAJAS DEL IMPUESTO UNICO**

Hasta ahora, todo parece inclinarse a favor de la implementación de un impuesto único. Al parecer, la implementación de éste vendría siendo del todo favorable. Y no solo por la simplicidad del mismo, sino también por otros muchos factores más.

Son varias las ventajas que muchos investigadores han encontrado en cuanto al Flat Tax. Una de las más precisas las resaltan Ávila y Medina (2007), quienes establecen que al momento de disminuir tarifas tributarias muy altas se “reduce los estímulos a la evasión y fomenta el ahorro personal, el trabajo y la inversión, particularmente en un contexto de altas tarifas nominales”.<sup>120</sup> Inclusive, la misma puede atraer a inversores de capital de otros países cuyas tasas tributarias puedan resultarles muy elevadas.

---

<sup>118</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 44

<sup>119</sup> Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (isr y ietu). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León. P. 45

<sup>120</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P.7

Si bien es cierto, que lo que se pretende es encontrar un sistema de tributación sencillo, práctico y equitativo, no debe dejarse a un lado que tiene que estar diseñado de tal manera que pueda dar cumplimiento a las necesidades de la población, es decir, el gasto público.

Dentro de las principales ventajas que se han comentado se encuentra su simplicidad. Ya que permite a los contribuyentes realizar sus declaraciones tributarias en formatos de una postal. Lo que genera no solo ahorro para el contribuyente por el hecho de no tener que contratar a alguien más para que lleve control de sus ingresos y egresos, sino que también reduce el costo de control y administración para el fisco.

Ávila y Medina (2007) agregan que “la exclusión de la inversión en la base gravable del impuesto constituye un incentivo muy importante para el crecimiento económico. Además de los beneficios en materia de simplicidad este tributo es neutral y reduce significativamente las distorsiones de los impuestos en la asignación eficiente de los recursos, al otorgar un tratamiento similar a los diversos sectores económicos o tipos de inversión”.<sup>121</sup>

El impuesto plano también:

- Estimula el ingreso a la economía formal de personas que se mantendrían al margen por los elevados costos de cumplimiento y la complejidad del impuesto sobre la renta.
- Facilita el pago correcto de los impuestos y reduce el tiempo dedicado por los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias.
- Reduce la burocracia encargada de revisar las declaraciones de impuestos y desincentiva la evasión fiscal que se torna menos rentable.

---

<sup>121</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P.17

- Invita el arbitraje tributario con respecto de las decisiones de inversión que bajo la figura del impuesto plano se orientan exclusivamente por los criterios del mercado.<sup>122</sup>

Es decir que al no gravar el ahorro se incentiva la inversión y el crecimiento económico, y de manera paralela asegura su progresividad gracias a un amplio mínimo exento que deja al margen de la tributación a las familias más pobres. A diferencia de aquellos que gravan la renta, puesto que con la progresividad que pueda llegar a alcanzar pueden desincentivar el trabajo y la inversión.

Gabriela Legorreta (2006) agrega que “La propuesta es simple, económicamente eficiente y justa, que es una medida tradicional para calificar si un sistema tributario es efectivo”.<sup>123</sup>

Además “grava a todos los ingresos una sola vez y lo más cercano a su fuente original”.<sup>124</sup> Ofreciendo consecuentemente muchas ventajas más que el sistema tributario actual.

Continúa manifestando que trae muchos ahorros debido a la reducción de costos directos e indirectos de cumplir con el pago de impuestos. Con el Flat Tax se impulsa el crecimiento económico en virtud de que existe un incentivo en el tema del trabajo, el ahorro y la inversión. Dejándose de gastar dinero en mecanismos, muchas veces delictivos, que ayudan a las personas a evadir impuestos incumpliendo con sus obligaciones tributarias.

Por último agrega que otro de sus ventajas es que se grava el ingreso uniformemente, sin tasas diferenciadas. “Todo el ingreso se distribuye en únicamente

---

<sup>122</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P.17

<sup>123</sup> Legorreta, Gabriela, “El Impuesto de Tasa Única ¿Una alternativa para México?”, Documento de Trabajo No. 231, México, 2006, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C., P. 13

<sup>124</sup> Legorreta, Gabriela, “El Impuesto de Tasa Única ¿Una alternativa para México?”, Documento de Trabajo No. 231, México, 2006, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C., P.19

dos clasificaciones: Empresarial o personal pero en ambos casos la tasa de impuesto es la misma”.<sup>125</sup>

Barreix y Roca (2007) manifiestan que “aun estando lejos de la propuesta de Hall y Rabushka, el impuesto de tasa uniforme aplicado es más simple de administrar. Por ejemplo: i) son más sencillas las retenciones administrativas; ii) se elimina el problema de exceso de progresividad antes señalado cuando se obtienen rentas irregulares; iii) se reducen los incentivos para traspasar ingresos entre contribuyentes relacionados (cónyuges), aunque no desaparecen por completo debido a la existencia del mínimo no imponible; y, por último, iv) si la tasa del impuesto a la renta de las empresas se iguala a la que grava las rentas del trabajo (como en la República Eslovaca y Rumania), desaparecen los alicientes a que las personas constituyan empresas para reducir la carga impositiva sobre sus actividades económicas”.<sup>126</sup>

José Yáñez (2006) menciona que un “impuesto de tasa plana elimina la doble tributación del ahorro y la inversión. Esto es debido a que todas las formas de ingreso son gravadas una sola vez. Se grava el ahorro, pero no los intereses que sean generados desde ese ahorro o de la inversión de esos recursos”.<sup>127</sup>

Agrega que este disminuye de forma notoria los denominados costos indirectos de la tributación, como el tiempo y el costo que implican las declaraciones. Ayuda a que los costos de la recaudación y la fiscalización sean menores. Pone fin a los incentivos otorgados a los contribuyentes para obtener cambios en el sistema tributario de manera de reducir su obligación fiscal, consecuentemente disminuye la evasión tributaria al reducir el costo de oportunidad de evadir el mismo. Y por último

---

<sup>125</sup> Legorreta, Gabriela, “El Impuesto de Tasa Única ¿Una alternativa para México?”, Documento de Trabajo No. 231, México, 2006, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C., P. 19

<sup>126</sup> Barreix, Alberto; Jerónimo Roca, “Reforzando un paraíso fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya”, Revista de la Cepa, 92, Uruguay, 2007, P.8

<sup>127</sup> Yáñez, José, “El Impuesto de Tasa Plana (Flat Tax)”, Revista Estudios de Información y Control de Gestión, Número 11, Chile, 2006, Tiro Retiro Impresores, P. 31

menciona que con este se alcanza la simplicidad, la eficiencia económica y la equidad, que resultan ser elementos esenciales de un buen sistema tributario.

Teniendo en consideración lo establecido por los citados autores y de una manera concreta, se puede determinar que la implementación de un sistema tributario que maneje un impuesto único lleva aparejado un esquema justo y equitativo en virtud de que los contribuyentes son tratados de igual manera sin privilegio alguno en donde se estimula la economía, el empleo y acaba con la falta de ahorro e inversión. Desincentivando la evasión y la elusión fiscal, al no privilegiar a sector económico en particular, evitándose entonces el hecho de sufrir artimañas que pretendan incumplir a cabalidad su mandato tributario. Pero dentro de todo esto, se anotan unas en particular, siendo estas las siguientes:

#### ES SIMPLE

Su implementación en el contexto internacional demuestra que una de sus notorias características es su simplicidad. Resulta más fácil administrarlo y por ende asegura el cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes. Su sencillez lleva aparejada la disminución de la evasión fiscal.

#### ES EQUITATIVO

Al igual que las personas individuales como jarcias, indistintamente de sus ingresos económicos, contemplan una misma tasa impositiva. Excluye por completo tratos especiales, lo que genera disminución en anomalías fiscales.

#### ES PROGRESIVO

Contempla una sola tasa que grava por encima de una exención personal, igual para todos, lo que hace generar la progresividad en él, eliminando los efectos negativos que sobre la formación de capital tiene la multiplicidad de tasas, al permitir que los contribuyentes generen ganancias libre de impuestos. Así también, la tasa efectiva es mayor cuanto mayor sean los ingresos.

## ES EFICIENTE

Los estudiosos han coincidido en que los impuestos que gravan el consumo son los más anhelados, ya que poseen en efecto menos distorsionador a las decisiones de los agentes económicos y los que más incentivos brindan para la creación de riqueza. Siendo entonces una forma eficaz de incrementar los ingresos tributarios al ampliarse la base imponible.

## REDUCE COSTOS

Elimina los incentivos a evadir obligaciones tributarias disminuyendo costos para los sujetos que actúan dentro de la relación jurídica tributaria. Por ende, reduce las pérdidas fiscales por los diferenciales de tasas y la multiplicidad de regímenes.

## ELIMINA LA DOBLE TRIBUTACION

Su mecanismo es gravar la renta una única vez y lo más cercano posible a la fuente. Lo que impediría gravar la renta en reiteradas ocasiones.

## INCENTIVA LA ECONOMIA

Figura como incentivo al ahorro y contemplando una tasa baja, existiría un mayor mercado laboral. Lo que ayudaría a elevar los incentivos en el sector laboral fortaleciendo la economía estatal.

## AUMENTA LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Ya que minimiza la tasa impositiva, los recursos serían destinados a donde son más productivos sin consideraciones tributarias. Además invitaría a nuevos sectores empresariales a iniciar nuevos negocios, lo que haría crecer el Producto Interno Bruto del país.

Asimismo, se encuentran ventajas más ambiciosas, como lo refieren Ávila y Medina (2007) con una armonización tributaria a nivel transfronterizo. Ya que al tener lugar esta “los contribuyentes afrontan tasas impositivas similares o idénticas, independientemente de donde trabajen, ahorren, compren o inviertan; de esta

manera los contribuyentes no tienen posibilidad de beneficiarse con una mejor política impositiva en otras naciones y los gobiernos quedan a resguardo de la disciplina de mercado”.<sup>128</sup>

Con esta característica no solo se pretende la imposición de una tarifa única en un Estado sino que sean varias las naciones que manejen la misma tarifa. Por ende, este supuesto no deja espacio a que las personas tanto jurídicas como individuales puedan migrar a otros lugares a invertir. Entonces, de manera paralela, las inversiones se quedarían en los propios países, beneficiando la economía del mismo, promoviendo empleo y fomentando la inversión.

#### **4.6 DESVENTAJAS DEL IMPUESTO UNICO**

Si bien es cierto todo parece favorecer al Flat Tax, se puede determinar que también existen críticas que generan ciertas desventajas en su contra.

Ávila y Medina (2007) mencionan que en cuanto a sus desventajas “sus contradictores plantean que dado el carácter decreciente de la propensión marginal al consumo, los impuestos basados en el consumo gravan la totalidad de la renta de las personas de bajos ingresos, y recaen tan solo sobre una fracción decreciente de la renta de la población con mayores ingresos, lo que los hace claramente regresivos”.<sup>129</sup>

Es decir que hay mayor progresividad en el impuesto sobre la renta tradicional, lo que hace parecer al impuesto plano un tributo regresivo.

Así también, la exención mínima que contempla para los más pobres genera desigualdades horizontales dependiendo si los ingresos obtenidos provienen de un negocio o de salarios, ya que la exención mínima que regula para los salarios hace

---

<sup>128</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 16-17

<sup>129</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 24

que éstos tengan un trato más benéfico que aquellos recursos provenientes de un negocio.

Ávila y Medina (2007) agregan que:

- Un impuesto absolutamente plano tiene equidad horizontal pero ninguna equidad vertical.
- Un impuesto sobre los salarios con mínimo exento y una tarifa marginal positiva es más equitativo en términos verticales pero genera desigualdades horizontales respecto de otras fuentes de renta.<sup>130</sup>

Gabriela Legorreta (2006) argumenta que “la única exención propuesta bajo este sistema tributario es a las personas con un nivel de ingreso muy bajo. Consecuentemente bajo un régimen de impuesto de tasa única, un gran número de personas con ingresos muy bajos no pagarían absolutamente nada de impuesto al ingreso mientras que a los ingresos encima de este nivel se les aplica el impuesto únicamente a los ingresos que están por encima de este nivel exento”.<sup>131</sup>

Es decir que sí contempla una exención para aquellos que tengan un ingreso muy pobre, lo que daría surgimiento a una inequidad tributaria al momento de que solo aquellos que tengan ingresos superiores a esta exención sean los obligados a tributar.

Barreix y Roca (2007) agregan que el “el principal problema del impuesto uniforme es que la tasa que permite mantener el nivel de recaudación anterior a la reforma resulta demasiado alta para las rentas de capital”.<sup>132</sup> Consecuentemente, éste en efecto desplaza el ahorro, lo que generaría una fuga de capitales.

---

<sup>130</sup> Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, P. 24

<sup>131</sup> Legorreta, Gabriela, “El Impuesto de Tasa Única ¿Una alternativa para México?”, Documento de Trabajo No. 231, México, 2006, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C., P. 13

<sup>132</sup> Barreix, Alberto; Jerónimo Roca, “Reforzando un paraíso fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya”, Revista de la Cepa, 92, Uruguay, 2007, P. 8

Al hablar de desventajas, José Yáñez (2006) menciona que “la crítica más atendible señala que la propuesta del impuesto de tasa plana reduce los impuestos de los más pobres (si se coloca un tramo de exención), y particularmente, favorece a la gente de mayor nivel de ingreso”.<sup>133</sup>

Con ello da a entender que la población con ingresos promedio, ni pobres ni ricos, son los más afectados tributariamente hablando. Puesto que los que se encuentran debajo de la exención lógicamente no tributarán, y aquellos que poseen una gran riqueza tributarán muy poco, siendo entonces estos últimos los más beneficiados.

En conclusión, y en atención a las anteriores, se pueden señalar otras dos desventajas más:

#### **NO CONTEMPLA NIVEL DE INGRESOS**

No toma en consideración los ingresos de los contribuyentes, puesto que al final del camino todos tributarán bajo la misma tasa impositiva. Lo que podría generar una desigualdad tributaria.

#### **SISTEMA TRIBUTARIO MUY JOVEN**

Como se ha establecido, resulta ser un sistema tributario con poco tiempo de vigencia y, aunado a esto, los países extranjeros que han decidido implementarlo, no lo han hecho a cabalidad como en teoría fuera formado por sus dos máximos exponentes. Por lo que no existe un modelo que tenga la certeza a ciencia cierta de su funcionabilidad. Ya que cada país lo ha implementado con diversas diferencias y acorde a sus necesidades fiscales coyunturales.

### **4.7 LA TASA UNICA EN GUATEMALA**

En la actualidad es sabido que el sistema tributario es un sistema fallido que ha venido en decadencia con el paso de los últimos años. Y es por ello que el actual gobierno al momento de tomar el poder, una de las primeras tareas que realizó fue

---

<sup>133</sup> Yáñez, José, “El Impuesto de Tasa Plana (Flat Tax)”, Revista Estudios de Información y Control de Gestión, Número 11, Chile, 2006, Tiro Retiro Impresores, P. 33

implementar una reforma tributaria. Misma que al ser analizada no refleja para nada los resultados previstos.

La realidad es que la Administración Tributaria no ha podido alcanzar las metas fiscales que se ha propuesto, no solo durante este actual gobierno sino en los anteriores también. Un claro ejemplo de esto y que ha tenido lugar en el presente mandato presidencial es el famoso tema del impuesto de circulación. En el cual existió un aumento considerable pero por no haberseles cumplido como en mente lo imaginaron, tuvieron que revertirlo y regresarlo a su estado primitivo. Aspecto que generó muchas controversias entre los contribuyentes.

Otra situación que resulta preocupante es la extensión de la brecha fiscal, la cual al mes de mayo del dos mil catorce llegaba a los seiscientos trece millones de quetzales. Esto porque la Administración Tributaria no alcanzó la meta de recaudación que ascendía a ciento doce millones de quetzales. Casi el doble de lo previsto.

Urias Gamarro (2014) menciona que “después de que en abril de este año el Ministro de Finanzas anunció con optimismo que la brecha fiscal se redujo, datos preliminares refieren que, a mayo, se amplió en Q112 millones”.<sup>134</sup>

Lo que significa que durante el dos mil catorce se mantuvo una diferencia entre la programación de ingresos tributarios y lo que propiamente logró captar la Administración, lo que conlleva entonces a un incumplimiento de metas.

Lo alarmante de esto es que la mala recaudación que ha tenido la Administración en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, en particular, no solo hace que no se puedan alcanzar las metas y por consiguiente complicar el cumplimiento de los gastos estatales, sino hace que nuevas figuras aparezcan en el panorama fiscal.

---

<sup>134</sup> Gamarro, Urias, Brecha se extiende en Q613 millones, Prensa Libre, Guatemala, 12 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,990, P.15.

Es decir que por no alcanzar las metas, se ve la necesidad de exonerar multas, intereses y recargos por pagos o declaraciones pendientes en la Administración. Entonces, no solo no se puede cumplir con la recaudación tributaria, sino que para enmendar la misma se dan incentivos a los contribuyentes para que puedan al menos recuperar un poco de lo previsto. Pero, al final de la historia la recaudación sigue sin ser exitosa.

La problemática no recae únicamente desde el punto de vista de no haber podido llegar a las metas tributarias. El verdadero problema es que la Administración Tributaria se ha visto carente de posibilidades para dirigir el manejo tributario del país cuando su mismo Directorio admite tácitamente que ésta no puede llevar a cabo por si sola su funcionamiento y por ende aprueba la contratación de una empresa extranjera que sea asesorada y así poder aumentar la recaudación.

Alex Rojas (2014) menciona que “La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) analiza la contratación de una empresa que brinde asesoría y capacitación, con el objetivo de aumentar la recaudación tributaria, y ofrece hasta Q274 millones de comisión extra al pago por los costos de la consultoría...”<sup>135</sup>

Quienes aprobaron la contratación, viajaron a Argentina donde se reunieron con funcionarios del Ministerio de Hacienda y representantes de la empresa que apoya la recaudación de ese país. Esto con la finalidad de determinar si esta empresa extranjera podría fehacientemente aportar servicios de asesoría con acompañamiento para mejorar los sistemas y procedimientos para aumentar la recaudación tributaria y fortalecer la misma.

Posteriormente y al momento de haberse aprobado la contratación, se admite que la institución estaba sufriendo un fracaso operativo y que por ende resulta incapaz de realizar la función para la cual fue creada. Y, si esta se hubiera realmente concretizado, se hubieran delegado funciones que le competen únicamente a esta

---

<sup>135</sup> Rojas, Alex, Proyecto de SAT levanta sospechas, Prensa Libre, Guatemala, 17 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,995, P.2.

institución y se pudo haber caído al surgimiento de una privatización de dicha entidad.

Es por ello que esta licitación que se pretendía provocó muchas dudas y críticas al figurar ser una negociación oscura. Bolaños y Rojas (2014) mencionan que “El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) revocó ayer la resolución para lanzar una licitación pública con la cual se pretendía contratar a una empresa privada para mejorar la recaudación fiscal”.<sup>136</sup>

Lo anterior resulta por el rechazo que generó tal contratación, por lo que se dispuso hacer un análisis más profundo de las necesidades que tiene la institución y desarrollar herramientas que le permitan a ésta obtener mejores resultados a corto, mediano y largo plazo.

No obstante que se descartó la opción de contratar a una empresa externa que asesore a la SAT, aún no se descarta que esta posibilidad pueda llegar a darse. Y derivado de estos análisis, se ha determinado según Contreras y Bolaños (2014) que el funcionamiento de la Administración es el más caro de la región. Toda vez que por cada Q100 que recauda la SAT, Q2.3 se destinan para el funcionamiento de la misma. Convirtiéndose entonces en la entidad recaudadora más cara y con peores resultados del área.

Jessica Gramajo (2014) menciona que “La administración del presidente Otto Pérez Molina se ha convertido en la que más amnistías ha otorgado, ya que del 2013 a la fecha ha promulgado cuatro acuerdos gubernativos y un decreto, todos con el fin de perdonar multas, intereses, recargos e impuesto a los deudores, pero sin que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) conozca los montos que ha dejado de percibir”.<sup>137</sup>

---

<sup>136</sup> Bolaños Rosa, Alex Rojas, SAT da marcha atrás a negociación oscura, Prensa Libre, Guatemala, 21 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,999, P.4-5.

<sup>137</sup> Gramajo, Jessica, Gobierno ha dado cinco exoneraciones, Prensa Libre, Guatemala, 23 Julio 2014, Año LXIII, No. 21,031, P.3.

Con ellas, se condonó el pago del diez y del cinco por ciento de cualquier impuesto que cobra la Administración, beneficiando inclusive a aquellos contribuyentes que se encuentran con procesos legales abiertos. Exoneró multas, intereses y recargos de manera escalonada de aquellos que no habían pagado sus tributos y asimismo redujo en un cincuenta por ciento el Impuesto de Circulación de Vehículos. Dentro de estas también se perdonó el cien por ciento de las multas a quienes cometieron infracciones aduaneras y por último también favoreció a las empresas constructoras. El problema es que la SAT ni siquiera conoce el monto que deja de percibir en este concepto.

En cuanto a estas, como es natural, existen varias posturas. Mario Riveiro, gerente de Planificación y Desarrollo Institucional de la SAT, manifiesta que las amnistías tienen un efecto psicológico porque el Código Tributario permite exonerar hasta un veinticinco por ciento de las multas, intereses y recargos. Lo que genera un aumento en la recaudación y un beneficio para los contribuyentes.

En contraposición, Carlos Martínez, experto en asuntos fiscales, agrega que el Código Tributario contiene demasiadas exenciones y privilegios. Y con base a ellas “la Comisión Económica para América Latina y el Caribe calculó que las exoneraciones con esas leyes representan hasta un 8 por ciento del producto interno bruto...”<sup>138</sup>

Debe de recordarse que las normativas, cualquiera que sea la materia que regulan, han sido creadas con el único objeto de que sean cumplidas, ya que de lo contrario no tendría sentido alguno el establecerlas. Lo perjudicial es que estos mismos cuerpos legales son los que contemplan las salidas, muchas veces ilegales, que les permite poder evitar que tener cumplir con las obligaciones, y en este caso en particular, tributarias.

---

<sup>138</sup> Martínez, Carlos, Gobierno ha dado cinco exoneraciones, Prensa Libre, Guatemala, 23 Julio 2014, Año LXIII, No. 21,031, P.3.

La cuestión también es el aspecto psicológico, mismo que menciona uno de los autores citados anteriormente. Ya que si quien crea las normas para su cumplimiento no las hace valer con todo el peso de la justicia, sino que en cambio, es tan tolerante a tal punto de que muchos ni la cumplen, obviamente se tendrá un resultado muy negativo porque cada quien podrá decidir a cuenta propia si cumple o no con sus responsabilidades y, si desea hacerlo, también decidirá en qué momento hacerlo.

Cabe traer a colación una comparación con el sistema legal de Alemania. En una oportunidad un personaje asociado al fútbol no hizo su declaración tributaria como en realidad debió de haberlo hecho, evitándose así el pago de impuestos de unos artículos que había adquirido en el extranjero. En este caso, se le sancionó a cuatro años de prisión por el delito de evasión fiscal, pero lo sorprendente es que el proceso de investigación y de sanción duró únicamente cuatro días. Es decir que si lo comparamos con Guatemala, acá no son pocos sino muchísimos los que evaden impuestos. Además, si han incumplido, la misma normativa los perdona, porque no hay otra mejor palabra para definir esto y, si en dado caso los sanciona, que es un número muy bajo hablando porcentualmente, tarda años para que sean sancionados. Además, vale recordar que existen otro gran número de recursos para impugnar éstas volviendo el proceso más que tardado.

Como solución al problema que se enfrenta y al no llevarse a cabo la contratación de una empresa extranjera para el mejoramiento de la SAT, se llevaron a cabo mesas técnicas con el propósito de que fueran ellos, internamente, quienes le dieran solución y un nuevo rumbo a la recaudación.

Urias Gamarro (2014) menciona que “Recaudar Q300 millones, entre agosto y diciembre, es el más reciente objetivo que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se fijó luego de que quedó suspendido el proceso de contratación de

la empresa argentina Kolektor, que buscaría incrementar la cobranza de tributos a favor del fisco”.<sup>139</sup>

Agrega que el monto se dará como resultado de catorce acciones definidas en mesas técnicas, las cuales son las siguientes:

- Avisos a contribuyentes especiales, regionales, grandes y medianos.
- Verificar declaraciones del ISR, ISO, IVA e importaciones.
- Reducir el incumplimiento por Proveedores del Estado.
- Pequeños contribuyentes que excedieron el límite de Q150,000.
- Morosidad en el impuesto de circulación, con apoyo de la PNC y PMT.
- Inserción de pequeños agentes económicos al sistema tributario.
- Brigadas de apoyo.
- Mejorar procesos de fiscalización.
- Factura electrónica.
- Percepción de riesgo.
- Exigir libro de compra y ventas en medio magnético.
- Rendimientos por sector para focalizar fiscalización.
- Analizar comportamiento de la migración de contribuyentes.
- Requerir a todo el aparato estatal información de sus empleados.

No obstante haberse establecido mecanismos para mejorar la recaudación, Urías Gramajo, menciona que “Entre julio y agosto último, la brecha fiscal –impuestos no captados a los programados- aumentó en Q135 millones, según el reporte más reciente de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT),...”.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> Gamarro, Urias, Subirá cobranza con 14 acciones, Prensa Libre, Guatemala, 26 Agosto 2014, Año LXIII, No. 21,065, P.8.

<sup>140</sup> Gamarro, Urias, Subirá cobranza con 14 acciones, Prensa Libre, Guatemala, 26 Agosto 2014, Año LXIII, No. 21,065, P.8.

Continúa manifestando que “Según las estadísticas, los tributos donde se concentra el agujero fiscal es en el impuesto sobre la renta (ISR) por Q1 mil 511 millones y en el IVA sobre importaciones por Q29 millones”.<sup>141</sup>

Es decir que las metas siguen sin cumplirse por más se hayan tomado medidas para subsanar la recaudación. Y es que otorgar a los contribuyentes este tipo de medidas lo único que hace es desincentivar las obligaciones tributarias. Es por ello que la SAT no logra sus metas.

La situación es crítica y en estas instancias se ha vuelto como de costumbre para los contribuyentes, ya que otras entidades como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, municipalidades y policías municipales de tránsito se suman al otorgamiento de diferentes beneficios. Lo que va creando una cultura de evasión e incumplimiento de preceptos legales en la población.

Si la SAT se ve en la necesidad de contratar a una empresa extranjera para que mejore sus indicadores fiscales, prácticamente es una institución que no funciona. Por lo anterior, una de las salidas que han ido surgiendo y que podría resultar más beneficiosa sería clausurarla y regresarla al Ministerio de Finanzas como antiguamente estaba regulado.

Por otro lado, los compromisos de los Acuerdos de Paz incluyeron un incremento de la tributación, cantidad que debería ser el 13% del Producto Interno Bruto, pero que no se ha alcanzado y no ha fructificado el Pacto Fiscal post Acuerdos de Paz. Asimismo, los Acuerdos de Paz en el Acuerdo Socioeconómico y Situación Agraria ordenan realizar un censo fiscal cada tres años para ampliar la base tributaria. Es allí donde este tema cobra relevancia porque de ello depende el financiamiento de las políticas públicas encaminadas a mejorar las condiciones de vida de los guatemaltecos.

---

<sup>141</sup> Gamarro, Urias, Subirá cobranza con 14 acciones, Prensa Libre, Guatemala, 26 Agosto 2014, Año LXIII, No. 21,065, P.8.

Recientemente, el actual gobierno ha promovido gravar la telefonía, lo cual no ha sido de agrado de las empresas de telecomunicación y que no trae a bien profundizar. Pero el punto no es ese, sino que el Presidente de la República ha manifestado que de no funcionar este, se incrementaría, entonces, el gravamen a las bebidas alcohólicas y al tabaco. Prácticamente si no funciona uno, simplemente lo cambiaran por otro.

Esto refleja claramente que no existe en el actual gobierno una política fiscal seria que tenga una mira fija hacia donde se quiere llevar la recaudación fiscal. Representando entonces un atentado para el guatemalteco y su economía el estar jugándose al azar el destino económico del país.

Resulta entonces importante que, no solo cambie el sistema fiscal de manera inmediata, sino que también se acierte en el cambio que pretende realizarse. Es entonces allí donde nace la posibilidad de que un Impuesto Único, en sustitución de los distintos regímenes que contempla el Impuesto Sobre la Renta, se convierta en el motor que reactive efectivamente la economía fiscal del país dándole un giro radical a la misma en pro de los guatemaltecos. Puesto que, teóricamente, el Flat Tax otorga una salida fácil y sencilla; misma que ha sido comprobada en distintos países mencionados con anterioridad.

## CAPITULO V

### PRESENTACION, DISCUSION Y ANALISIS DE RESULTADOS

Es de gran notoriedad que la recaudación fiscal en Guatemala es un fracaso. Pero, debe de tenerse también en consideración que es un gran número de factores, y no solo uno, los que han provocado una crisis tributaria hoy en día en el país.

Debe entonces de partirse desde el génesis del problema o problemas que se afrontan en la actualidad. El Impuesto al Valor Agregado, IVA, es el impuesto que mayores ganancias le genera al Estado. Siguen siendo mejores los resultados de este que el Impuesto Sobre la Renta; inclusive en todo Latinoamérica es el que presenta mejores formas de obtener ingresos para un Estado y así también el que menor costo ocasiona.

Por este es que muchos de los deberes del gobierno se ven respaldados. Inclusive, por sus buenos indicadores de recaudación y porque el Impuesto Sobre la Renta no responde como debería, han pensado ampliar la tarifa impositiva como solución. Consecuentemente, es claro que el Impuesto Sobre la Renta ha caído a un segundo plano.

Con la última actualización tributaria, donde también sufrió efectos el Impuesto Sobre la Renta, no se lograron los resultados que se tenían previstos. Esto se debe a una serie de circunstancias como el no ser estudiada a profundidad ni por quienes la redactaron ni mucho menos por los legisladores que la decretaron.

Es por ello que cuenta con alrededor de noventa inconstitucionalidades que nunca se trataron de enmendar, de encontrar la solución para que cobraran nuevamente vida por medio de mejoras, fortalecimientos o siquiera eliminando las partes contradictorias a la Constitución.

La administración se encuentra repleta de asesores extranjeros, que si bien es cierto pueden ser grandes técnicos tributaristas, no se apegan a la realidad e idiosincrasia guatemalteca. Personajes que han copiado sistemas tributarios de otros países y con otras realidades; por ello, los resultados son menores a los previstos a tal punto de que hacer parecer ciertas normas como letra muerta.

Aunado a esto, en el Congreso de la República no se cuenta con verdaderos legisladores, y no solo buenos legisladores, sino que también son personajes que desconocen las materias sobre las cuales muchas veces se legisla. Cayendo entonces las propuestas legislativas en ciertas manos que velan por ciertos intereses.

En muchas ocasiones se recrimina el resultado que está obteniendo la Administración Tributaria, pero también en el mismo número de ocasiones, no se profundiza y se ve más allá de lo que se lee o escucha en los medios informativos. Es decir, que el problema trasciende de la perspectiva del ciudadano. El problema se encuentra desde la raíz; en aquella que no da el fruto esperado por ser esta la responsable y no el fruto propiamente.

No se le puede exigir a un trabajador que martille eficazmente si el martillo se encuentra con desperfectos. Es decir, no se puede exigir a la Administración Tributaria que alcance las metas presupuestarias si no se le da la herramienta correcta y bien estructurada. Se ve entonces que se tilda a la Administración como la incompetente pero jamás se critica a la normativa en sí.

Si la falla es normativa, no se puede esperar seguridad jurídica, existe incertidumbre, no hay confianza en el sistema y, a partir de allí, vienen las fallas. Fallas que le representan al Estado que el contribuyente que no está acostumbrado a tributar, se aproveche de ella y continúe sin tributar.

Al momento de ser reformada la norma del Impuesto Sobre la Renta, no fueron considerados ciertos efectos que traería la misma, incluso se puede ver el error de la desgravación que existe, que estaba fijada en un treinta y uno por ciento y ha bajado a un veinticinco por ciento. Y no solo eso, en vez de simplificar el sistema, se dividió en tres grandes áreas las rentas, dependiendo de la actividad a la que se dedique. La implementación de más regímenes trajo consigo más dispersión y complejo en la recaudación.

Por ello, debe de mejorarse la normativa en sí, es de allí de donde debe de partirse para lograr visualizar una mejora tributaria. Debe de implementarse un sistema de recaudación acorde a la realidad, donde se establezca un ordenamiento jurídico tributario meramente guatemalteco, sin copia ni imitación de otros modelos que en otros países a lo mejor han funcionado.

Un ordenamiento legal donde la recaudación del Impuesto Sobre la Renta no sea tan oneroso y se van los frutos del esfuerzo de la Administración, toda vez que si no cambia este aspecto los presupuestos que tendrá que recaudar la Administración siempre serán imposibles de alcanzar.

Si bien es cierto se ha establecido que la normativa del Impuesto Sobre la Renta no ha sido decretada conforme a las necesidades de la nación y que este extremo ha perjudicado la recaudación que tiene como mandato la Administración, tampoco quiere decir que la Administración Tributaria sea una entidad digna de admirar y exenta de toda responsabilidad.

Hay que tomar muy en cuenta que la Administración Tributaria de Guatemala es la más cara de Centroamérica y de muchos otros países de Latinoamérica, pero eso sí, es la que menos recauda en cuanto al Impuesto Sobre la Renta. Debido a esto, a su mal funcionamiento, es claro que la brecha fiscal es muy grande.

Si bien es cierto la normativa no ayuda a obtener una buena recaudación, es claro también que el recaudador tiene muchas deficiencias. A tal punto que fue pensado en contratar empresas extranjeras para mejorar su funcionamiento y desempeño.

Pero no es factible tratar de mejorar a la misma, si desde adentro no está operando como se supone. Se vuelva a caer a lo mismo, las fallas son internas y por ello debe de existir una reingeniería en la Administración Tributaria en donde se capacite al personal y obtenga el conocimiento de estas nuevas formas de tributar el Impuesto Sobre la Renta. Ya que cabe resaltar que esta institución no tuvo el tiempo necesario para implementar toda esta reestructuración interna con personas capacitadas y con funciones específicas. Encontrando entonces así un obstáculo para su buen funcionamiento.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria no tiene el elemento humano suficiente, necesario y capaz para recaudar el Impuesto Sobre la Renta y es por ello que se ha reflejado que éste tiene un sesenta por ciento de evasión, siendo ese un porcentaje altísimo que genera una pérdida abismal. Lo que quiere decir que no existe un buen control por parte de la Administración ya que siempre existirá un porcentaje de error, pero esta cifra es imperdonable.

Otro de los factores no recae únicamente en la Administración, porque se debe ser consiente que existen otros entes que giran en torno a la misma y de una u otra forma ayudan a una mejor recaudación. Entes tales como el Ministerio Público, que según lo normado en el Código Penal, le corresponde darle seguimiento también a los delitos tributarios.

El problema es que si en la Administración existe falta de personal capacitado, y eso que se mueve a diario en ese ámbito, cuanto más desconocerán aquellas otras personas ajenas a la institución que se dedican a otras materias del Derecho; su desconocimiento será aún mayor que el de los expertos, dígame entre comillas, que manejan el tema tributario.

Y no solo estos últimos, sino también se ha corroborado que muchos juzgadores no conocen de temas tributarios. Son jueces que dirigen muy bien otras ramas del Derecho pero al momento de encontrarse con juicios de ámbito tributario, no tienen mayor experiencia, no conocen las técnicas contables necesarias que en lugar de beneficiar al Estado, lo que consiguen es favorecer a contribuyentes en el tema de la evasión fiscal.

Dejando a un lado las cuestiones normativas e institucionales, en Guatemala también existen otros problemas colaterales que en determinado momento llegan a afectar la recaudación tributaria. Uno de ellos es la falta de cultura tributaria que existe en el país. Es eminentemente notorio que el contribuyente guatemalteco no está acostumbrado a tributar, siempre anda viendo cómo evadir impuestos y muchas veces ni declara los mismo. Es decir que ni siquiera están dentro del radar de la Administración. Pero esta falta de costumbre viene desde que se es niño porque nunca se le ha educado a tributar. Consecuentemente, hoy en día todo el contribuyente que es adulto, muy difícilmente va a cambiar esa perspectiva que tiene en cuanto a la tributación.

Cabe agregar entonces, que esta generación y con certeza las que ahora están surgiendo, seguirán teniendo ese problema. Problema que se ve reflejado en las arcas del Estado. Y si a esto le agregamos la alfabetización que existe en Guatemala, que asciende casi a un cincuenta y cuatro por ciento, vemos entonces que la recaudación se torna mucho más complicada.

Este otro gran problema que se afronta genera una gran debilidad en el sistema tributario porque no solo no se tiene la costumbre de tributar sino que tampoco se sabe qué es la tributación. Analizando este extremo, la realidad guatemalteca es esa. El ciudadano guatemalteco desconoce muchas de las obligaciones a que está sujeto, dígame tributación entre muchas otras. No basta con saberlas, porque estas tienen que ser entendidas y, no solo entendidas, sino también cumplidas.

En consecuencia, es obvio que la problemática tributaria en Guatemala es crítica. Pero, dónde quedan aquellos guatemaltecos que han tenido la dicha de poder estudiar, de dejar la ignorancia, el analfabetismo, aquellos que sí conocen qué es la obligación de tributar, los beneficios que este acarrea y que tienen, entre comillas, la costumbre de tributar. Pues no lo hacen a gusto porque el Estado no les genera esa confianza de que sus impuestos irán a un buen destino donde sea la población y, no personajes en particular, la que gozarán de esos beneficios.

A diferencia de otros países, europeos puntualmente, donde la tasa o tarifa de impuestos es muy elevada, hasta un treinta o cuarenta por ciento sobre sus rentas. Los beneficios sí se ven reflejados porque es a la misma población a la que se le devuelve con buenos hospitales, buenas escuelas, buenos centros universitarios, buenas carreteras, pensiones para los adultos mayores y otro sin fin de beneficios.

Pero en el caso de Guatemala, aquellos que sí pagan impuestos no obtienen esa recompensa de tributar. Es decir, que en Guatemala se tributa y aunado a esto, todo es pagado.

Por ello es que se ha analizado una propuesta para mejorar los problemas tributarios que existen a manera de que estos recursos no solo puedan ser obtenidos de una forma simple y además certera, sino que también sean utilizados de una manera óptima, consiguiéndose así un reflejo ampliamente notorio de esta acción llamada tributar.

Es allí donde nace la figura del Impuesto Único, como aquel impuesto directo que procura grava la renta lo más cerca de su fuente generadora, tanto de personas individuales como de personas jurídicas, las cuales son gravadas con la misma tasa impositiva. Siendo esta última su peculiar característica, el gravar a todo el contribuyente con una misma tarifa.

Se ha determinado que la implementación de un sistema de Impuesto Único en Guatemala traería consigo tanto ventajas como desventajas, como se ha manifestado anteriormente, toda vez que acarrea la reducción de la evasión fiscal aunado a su simpleza y su mayor y mejor recaudación; en contraposición se anota la excepción que contempla, aquella para personas con un nivel de ingreso muy bajo y, en Guatemala, existe un gran porcentaje de pobreza extrema. Es decir, se dejaría al margen a un gran porcentaje de la población que hoy por hoy, de una u a lo mejor sí está tributando.

A la hora de simplificar la tributación, a tal extremo que las declaraciones puedan hacerse en una tarjeta del tamaño de una postal según sus precursores, se tendría un aumento en la recaudación y una reducción en el costo que esta última le genera al Estado. Esto en virtud de que no se necesitaría de tanto elemento humano para las declaraciones de los contribuyentes y existiría un aumento en la confianza a la hora de cumplir con sus obligaciones. Cabe agregar que al mismo contribuyente le generaría un ahorro, toda vez que no tendría que llevar grandes contabilidades que muchas veces necesitan ser dirigidas por Contadores Públicos y Auditores.

Pero, su implementación no resultaría del todo fácil y práctica para Guatemala. Es importante resaltar que el Impuesto Sobre la Renta entró en vigencia en el año 1992 y hoy, casi veintitrés años después, sigue sin entenderse a cabalidad. Ha sido un impuesto que a lo largo de su entrada en vigencia ha sufrido muchísimos cambios por los problemas anteriormente anotados; dígame que no ha sido normado de acuerdo a la realidad guatemalteca y que ha sido copiado de otras normativas extranjeras.

Entonces, si no se ha podido en veintitrés años alcanzar la optimización un impuesto, se cree que cambiar rotundamente por un impuesto nuevo no sería la mejor solución.

Se debe tener en consideración que cuando se habla de un Impuesto Único, literalmente se habla de que existiría únicamente un impuesto. Cayendo entonces a

la supresión de todos los impuestos que se conocen, completamente todos. De lo anterior resulta alarmante tener que eliminar el Impuesto al Valor Agregado, un impuesto imprescindible porque es el que más ingresos le genera al Estado. No se tiene que ser un experto en tributos para saber que sin el Impuesto al Valor agregado, el Estado no podría funcionar y dejaría de cumplir con sus obligaciones. Con el Impuesto al Valor Agregado fuera del ordenamiento jurídico de seguro se estaría frente a una quiebra económica estatal.

Hoy por hoy se considera que resultaría imposible implementar un Impuesto Único en Guatemala como sustituto del Impuesto Sobre la Renta y además como supresor de todo el resto de impuestos que están regulados. Se considera que no solo la población no está lista para un cambio drástico, sino inclusive la misma Administración no cuenta con las herramientas necesarias para el mismo.

Otro factor a considerar es que en Guatemala existen múltiples actividades económicas e implementar un Impuesto Único que grave de igual manera a todas se cree no resultaría favorable o beneficioso para todas. Puesto que a un empresario podría beneficiarle mas no a un profesional, a un trabajador en relación de dependencia sí pero a un inversionista no. Se habla de una tasa plana que gravaría a todos por igual, pero se debe recordar que según lo establecido en el artículo 243 constitucional que regula lo relativo al Principio de Capacidad de Pago<sup>142</sup>, para lograr un sistema justo y equitativo debe de ser de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Es por lo anterior que implementar un impuesto con tasa fija violaría este principio constitucional porque según la normativa vigente del Estado, deben de implementarse tasas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos y también exenciones que excluyan a determinados sujetos. Pero, con este último aspecto y teniendo en consideración que un Impuesto Único suprimiría todos los demás impuestos, tiene que ser obligatoriamente una tarifa porcentual lo

---

<sup>142</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

bastantemente alta para que alcance a cubrir las necesidades del Estado; dígase un veinte, treinta o cuarenta por ciento sobre los ingresos. Entonces, con la precariedad que hay en el país muchos serían los que quedarían exentos y por ende sería muy pocos los que tributarían. Trayendo esto consigo la posibilidad de caer a una crisis financiera. Lo que también acarrearía tener que solicitar más préstamos y aumentar la deuda externa. Además, con una tasa fija no podría establecerse que el gana más, que pague más en concepto de tributos porque todos tributarían con el mismo porcentual.

Intentándose evitar que una tarifa única no beneficie a unos sectores y perjudique a otros, se podría buscar la manera de legislar un Impuesto Único para cada actividad económica. Ya que con esto sí podrían verse beneficiados tanto el sujeto activo y el sujeto pasivo, toda vez que el sujeto activo estaría recibiendo el tributo y el sujeto pasivo estaría tributando acorde a su capacidad tributaria basada en su actividad e ingresos económicos.

Pero, legislar cada una de las actividades económicas no traería lo que la esencia del Impuesto Único representa, su sencillez y simplicidad, porque se llenaría el ordenamiento jurídico de un sinfín de normas que tendría por objeto regular cada actividad económica como se ha mencionado.

Cuando se habla de suprimir impuestos, entiéndase todos, representa un giro de ciento ochenta grados porque se tiene que tomar en consideración, en primera instancia, la normativa constitucional, el Código Tributario y de Comercio y muchas otras leyes y decretos más para ver cómo podría encajar un Impuesto Único. Se estaría ante una total reingeniería normativa tributaria, que si bien podría llegar a flote, tendría que hacerse un estudio profundo y acoplado a la realidad e idiosincrasia del país.

Otro aspecto importantísimo es lo relativo al Secreto Bancario, si este no se suprime de la normativa no se puede siquiera imaginar un Impuesto Único en Guatemala. Por

ejemplo en Estados Unidos, la manera en que el fisco controla al contribuyente es por sus cuentas bancarias, ya que toda operación monetaria se entiende que proviene de una actividad lucrativa sobre la cual tiene que tributar sin tanto rodeo.

Guatemala está dentro de la lista francesa de paraísos fiscales, puesto que este tiende a blindar a aquellas personas, tanto físicas como jurídicas, que tienen el dinero guardado en los bancos. Como es sabido, no existe otra alternativa más que con autorización judicial que se puede determinar el movimiento de las cuentas bancarias, lo que provocaría un hermetismo tributario libre de supervisión.

Y es importante traer esto a colación porque el Impuesto Único no focaliza sus esfuerzos en tanto papeleo como lo son las facturas y contabilidades, sino más bien en el dinero que entra o sale de las cuentas bancarias. Por ende, si la normativa blindada las operaciones lucrativas, que muchas veces también resultan ser ilegales, no se puede controlar al contribuyente y esto no traería más que evasión fiscal. Por lo que el Secreto Bancario constituye otro de los grandes obstáculos que tendría que afrontar una propuesta de Impuesto Único.

Otro aspecto a considerar es que, de acuerdo a la realidad política de Guatemala, la implementación de un impuesto de tasa plana se vería manipulado por los sectores preponderantes del país. Y esto se denota claramente con el Impuesto Sobre la Renta que opera en la actualidad; este tiene el radar encima del que gana menos, del trabajador en relación de dependencia, puesto que estos no pueden evadir impuestos por los informes que generan los patronos. Pero qué sucede con los grandes empresarios, en vez de aumentarles la tarifa impositiva o, al menos mantenerla, ha sido disminuida y quienes se ven beneficiados son únicamente ellos, puesto que tributan menos y el sujeto activo deja de percibir ingresos y he allí los grandes problemas que se afrontan hoy como en el caso del colapso en temas de salud.

Hipotéticamente hablando, si se superaran los grandes obstáculos que afronta la implementación de un Impuesto Único en Guatemala, se tendría que determinar la tarifa idónea para que pueda no solo ser cumplida por el contribuyente, sino que alcance también a cubrir las obligaciones del Estado. Teniéndose en consideración que un gran porcentaje de la población no tributa y otro gran porcentaje lo hace pero no acorde a sus ganancias reales, traería como consecuencia que aquel que realmente está tributando con forme a Derecho tenga que tributar un gran porcentaje de sus ingresos en compensación de los que no lo hacen como tendría que ser.

En consecuencia, se podría decir que un Impuesto Único en Guatemala, como sustituto del Impuesto Sobre la Renta no podría operar en este sistema jurídico. Esto contraría muchas disposiciones normativas pero, más importante aún, su implementación se ve cuesta arriba porque Guatemala es un país no tiene cultura tributaria, es un país donde al contribuyente hay que rogarle para que tribute y que además no comprende la importancia de tributar. Un país donde existe pobreza extrema, un país con problemas de comercio informal y contrabando en donde su implementación conlleva el riesgo de ahuyentar la inversión extranjera y aumentar el desempleo y comercio informal.

Se concluye entonces que por los aspectos enmarcados anteriormente, un Impuesto Único no resultaría funcional. El país se ha mantenido gracias a la gran variedad de impuestos que tiene regulados en su normativa; es decir, que si bien es cierto existe una gran evasión fiscal desde muchos puntos de vista ha ido saliendo a flote de una u otra manera. Por lo que suprimir la totalidad de impuestos que tienen vigencia por uno solo, con una tarifa fija, que no solo deja exentos a muchos sino que además no puede controlar que el que gane más pague más, un impuesto que no es progresivo y asimismo contradice a grandes rasgos al sistema normativo en donde la única forma de adecuarlo sería mediante una reingeniería tributaria completa, no sería la salida que Guatemala necesita para mejorar su recaudación fiscal.

Es por ello que se recomienda hacer varios ajustes internos antes de cambiar a un sistema extranjero completamente nuevo y desconocido por los guatemaltecos. Se debe de empezar con normar un Impuesto Sobre la Renta apegado a la idiosincrasia y realidad del país. Estudiado, redactado y aprobado por personajes guatemaltecos que conozcan cómo es el verdadero funcionamiento tributario que afronta el Estado hoy en día. No es congruente traer a empresas o asesores extranjeros para que regulen el sistema tributario guatemalteco basados en sistemas tributarios de otros países que a lo mejor han funcionado a la perfección. Por ejemplo, el libro I de la Ley de Actualización Tributaria es la copia del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades españolas, un país donde no existe analfabetismo y si existe cultura tributaria. No debe de parcharse ninguna norma, debe de hacerse desde cero con una plataforma acorde a la realidad guatemalteca y no de ningún otro país.

Se tiene que hacer una reingeniería en la Administración Tributaria. Como se expuso, esta es la más cara y la que menos recaudación tiene. Cómo es posible que el gobierno pretenda contratar a una entidad extranjera para que mejore los indicadores tributarios. Esto refleja que la Administración está plagada de personajes incompetentes, por lo que en vez de contratar a alguien de afuera debe destituirse a los que no pudieron mejorar la recaudación y se debe contratar a personal realmente calificado, competente y con las aptitudes y cualidades necesarias para sacar ese barco a flote. La solución es simple, si los personajes que tienen a su cargo la Administración no funcionan, deben de ser cambiados. Guatemala tiene elemento humano muy inteligente y preparado pero se cae nuevamente al tema de la politización. No existe un sistema transparente para que estas instituciones sean dirigidas por aquellos que sí tienen la capacidad. Al contrario, resultan ser puesto eminentemente políticos.

Aunado a esto, se debe de combatir frontalmente la corrupción y la falta de transparencia. A dónde están yendo a parar los tributos de los guatemaltecos. Por qué es que no desaparece el Secreto Bancario. Y no solo esto, sino se debe de optimizar el gasto de los recursos de tal manera que la implementación de estos se

vea reflejada y como consecuencia atraiga el interés del contribuyente a querer tributar más porque estaría dando un buen fruto esa parte que le corresponde, dígame entre comillas, al socio no deseado que es el Estado.

Debe apuntalársele a un cambio generacional. Mismo que no traería frutos inmediatos pero que de seguro un en futuro sí. Es decir, se debe apuntalar y apostar a las nuevas generaciones. A aquel niño que aún no tiene la mente viciada, que no se encuentra corrompido aún y al que se le puede sembrar esa buena semilla que dé fruto más adelante reflejando la conciencia y conocimiento que ha adquirido en la importancia de tributar.

Muchos de los problemas que se sufren en Guatemala y, no solo desde el ámbito tributario, son consecuencia de la falta de educación. En este caso en particular, nunca se ha educado al niño guatemalteco a tributar y mucho menos se le ha indicado lo importante que esto resulta. Guatemala puede tener mejores resultados pero se necesita que todo ciudadano, desde el más pobre hasta el más rico, desde el menos estudiado hasta el más preparado académicamente, esté consciente de que la única manera de tener una mejor respuesta por parte del Estado será a través del cumplimiento de sus deberes tributarios.

## CONCLUSIONES

1. Se determina que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que no se encuentra normado de acuerdo a la realidad e idiosincrasia del país. Ha sido un modelo de impuesto copiado de otros países que viven una situación tributaria completamente diferente a la de Guatemala. Es un impuesto que ha sufrido reiteradas enmiendas por no encuadrar a cabalidad con el sistema jurídico guatemalteco y su complejidad y poca atracción hace que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias.
2. La Administración Tributaria no es del todo responsable por la mala recaudación y de la gran brecha fiscal que existe en la actualidad. No se le puede exigir los resultados previstos si esta no cuenta con los mecanismos necesarios y suficientes para la tarea de la recaudación. Pero, si bien es cierto no es la única responsable, un gran porcentaje de culpabilidad recae sobre ella. Los personajes que han llevado su dirección no han dado los resultados previstos por no contar con el perfil académico y experimental necesario, en especial porque estos nunca se han preparado para tal tarea. No solo para el hecho de la recaudación en sí únicamente sino también desde el punto de vista de la gobernabilidad. No han tenido la oportunidad de crear un plan de gobierno tributario porque muchas veces ni imaginaron que en un futuro desempeñarían dichos cargos, aspecto que se agudiza con los reiterados cambios que se han ido generando en dicha cartera. Es decir que son personajes que nunca se han preparado para una responsabilidad tan grande fruto de la mala práctica que tienen los partidos políticos de prepararse para ganar elecciones pero no prepararse para gobernar.
3. En Guatemala no existe cultura tributaria. Esto se fundamenta en varios factores empezando con la falta de educación. Guatemala es el país con más alto grado de analfabetismo en Centroamérica y el problema se concentra sobre todo en las zonas rurales y las urbano marginales; por ende es casi imposible que la población logre entender a cabalidad la obligación, responsabilidad y beneficios

que acarrea la tributación. Debe sumársele a lo anterior la extrema pobreza que afrontar el guatemalteco. Entonces, si gran número poblacional vive en estas condiciones no es posible exigirle cumplir ante el fisco las pocas o nulas actividades económicas ante las cuales pueda encontrarse porque varios son los que contemplan economías únicamente de subsistencia.

4. Los gobiernos no se han dado a la tarea de estudiar con detenimiento las rutas alternas que podrían existir a manera de sacar a flote la económica del país. Esto porque solo se resumen en parchar la normativa para su periodo constitucional de cuatro años en vez de buscar una solución concreta, inclusive hasta pensar en una reestructuración completa del sistema tributario. Aunado a esto la corrupción que se vive en el país es tan grande que no genera confianza en el sujeto pasivo a la hora de tributar porque nunca ve reflejado este esfuerzo, dígase entre comillas, que hace a la hora de pagar sus impuestos. Asimismo los tributos que se alcanzan a recaudar por parte de la Administración sufren desvíos de los cuales se desconoce su paradero y fruto de ello es, por ejemplo, el colapso en el tema de la cartera de salud. Factores que tienen a reducir la recaudación y a aumentar el agujero fiscal que será casi imposible de alcanzar.
5. En cuanto al tema del Flat Tax, un sistema moderno lleno de simplicidad, se determina que no sería viable para implementar hoy en Guatemala como solución a los problemas tributarios que afronta. Esto en virtud de que por ser un impuesto único, y dígase eminentemente único, tiene la característica de suprimir todos los demás impuestos existentes. Entonces, si se suprimiera el Impuesto al Valor Agregado, que es el impuesto que mantiene a flote la economía por su mejor control y mejor recaudación y la otra gran gama de impuestos que de una u otra manera colaboran con la recaudación y desenvolvimiento del gobierno, se corre el riesgo de entrar a una crisis económica y financiera. Crisis que no solo haría colapsar la economía del país sino que acarrearía el aumento del desempleo, el aumento del sector informal, la falta de inversión de capital y el ahuyento de la

inversión extranjera a tal punto que, inclusive la inversión nacional, deba buscar nuevos mercados trasfronterizos.

6. Se determina que el país ha colapso y no solo desde el tema tributario sino que también en muchos otros. Se necesita una reingeniería desde muchos puntos de vista empezando con el normativo. Pero para que esto exista se necesitan de buenos legisladores que conozcan la problemática y que tengan la voluntad de sacar el país adelante. La brecha fiscal que existe se deriva del modelo mal copiado que se implementó desde hace muchos años atrás; a esto debe sumársele la mala actualización que reguló el gobierno actual y el hecho de nunca haber fortalecido a sus instituciones para este nuevo panorama de recaudación. El actual gobierno implementó una nueva normativa basada en la copia de otros sistemas, dígase el español, y en ningún momento se ocupó de especializar a su personal para un sistema completamente nuevo en donde ni los especialistas supieron prever el futuro de estos cambios.

## RECOMENDACIONES

1. Para que exista un cambio notorio que brinde los resultados esperados debe de normarse un sistema de Impuesto Sobre la Renta eminentemente guatemalteco. Un sistema que este apegado a un ciento diez por ciento a la realidad del país. Tomar ejemplo de otras economías no es malo pero el problema surge cuando se copian. Es decir que los especialistas tributarios deben de dejarse guiar por los modelos extranjeros pero como se dijo, solo como guía. Consecuentemente debe de normarse un nuevo sistema tributario desde cero. No debe de existir temor a realizar cambios drásticos porque estos cambios deben de ser especializados y llenos de tecnicismos. Guatemala cuenta con el potencial intelectual para aventarse a normar un ordenamiento jurídico tributario propio, con el cual se podría apostar a una mejora fiscal.
2. En la Administración Tributaria de seguro tienen que existir cambios. Debe de existir una reingeniería interna porque muchas veces son las mismas Intendencias que por causa del celo laboral y varios otros factores se entorpecen el trabajo entre sí. Pero, el cambio que realmente se necesita es en cuanto a quienes dirigen estas carteras, dígame Directorio, Superintendentes y demás Intendentes. No estaría mal implementar una carrera tributaria al igual que la carrera judicial. En la cual para llegar a ser director de esta carteta debe de existir, valga la redundancia, una carrera. Con ello se garantizaría que aquellos que aspiren a dirigir estas tendrán la experiencia necesaria para llevar a cabo esta ardua tarea. Con esto también se reduciría en un gran porcentaje la politización de los puestos. Porque si bien es cierto sería mentira decirse que los intereses políticos quedarían fuera, sería cierto que su incidencia sería menor al momento de tener que elegir personajes dentro de un número limitado que ha llenado este requisito. Por ende se tendría un personal altamente calificado y en especial, preparado para gobernar tributariamente un país.

3. En Guatemala debe de apostársele a la educación tributaria desde la infancia. Un gran porcentaje de jóvenes que han cumplido la mayoría de edad no saben siquiera de la obligación que tiene ante el fisco. Resulta entonces de vital importancia sembrar en el niño esta cultura tributaria a manera de que cuanto se encuentre ante una situación fiscal conozca y reconozca de la aportación que necesita el Estado de parte de él para poder llevar a cabo un buen funcionamiento del país. Pero es allí, desde que es niño el guatemalteco, el momento propicio para enseñarle a tributar. Asimismo no está demás que el gobierno realice campañas de concientización respecto a la importancia de tributar porque más de algún buen porcentaje de la población atenderá el mensaje y existe la posibilidad de que mejoren los números.
4. Otro de los grandes flagelos que impide a Guatemala salir adelante es la corrupción. Por ello debe de combatirse esta frontalmente, sancionando y entregando a la justicia a todo aquel que incumpla o infrinja sus responsabilidades tributarias. Aunado a esto, debe de existir un mejor control por parte de las instituciones gubernamentales a manera de desenmascarar cualquier movimiento económico fraudulento en el gobierno. No debe dejarse impune a ninguna persona que atente contra la economía del país desde cualquier punto de vista sin importar cargo, puesto, apellido o apadrinamiento alguno. La justicia debe ser ciega e impartirse de igual manera a todos los guatemaltecos porque todos gozan de los mismos derechos y obligaciones.
5. Antes de cambiar un sistema tributario por otro debe de intentarse mejorar el actual Impuesto Sobre la Renta. En la situación en que se encuentra el país no sería viable implementar un sistema tributario joven con pocos antecedentes y que ni siquiera ha sido estudiado con detenimiento por aquellos países que lo implementan. Guatemala puede salir avante con el actual ordenamiento tributario pero si existen mejoras y cambios significativos. Aquellos cambios focalizados en el sector rico del país. Al pobre debe de dejársele a un lado, aunque esto no quiere decir que puedan incumplir con sus responsabilidades tributarias pero, es

al rico a quien debe de exigírsele que cumpla a cabalidad sus obligaciones antes el fisco de manera proporcional a lo que realmente obtiene de rentas. Puesto que el pobre y el sector informal representa una mínima parte de lo que generan los ricos en Guatemala.

6. Muchos aseguran no participar en política por muchas razones. Pero no se han percatado de que participan en el momento más importante, a la hora de emitir su sufragio. Es por ello que se insta a todos los ciudadanos a elegir representantes que realmente demuestren tener capacidad y la voluntad de cambiar el país. Debe de elegirse a personajes que se han preparado no solo para ganar elecciones, sino que también han apartado parte de su tiempo en prepararse para gobernar. Teniendo mejores gobernantes, legisladores, directores, etcétera, se tendrán mejores resultados en todos los puntos de vista.

## REFERENCIAS

### REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Bravo, Juan. "Nociones fundamentales de derecho tributario", Segunda Edición, Santa Fe de Bogotá, Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997.

García, Catalina. "Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas", Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996.

Giuliani, Carlos. "Derecho financiero", Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1997.

Hall Robert; Alvin Rabushka. "The Flat Tax". Universidad de Standford, California, Estados Unidos de Norteamérica, 2009, Traducción de: Ana María del Río, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, Chile, Besegraf, Santiago, Chile.

Villegas, Héctor. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Séptima edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 2001.

Zavala, José. "Manual de derecho tributario", Santiago de Chile, Chile, Editorial jurídica Conosur Ltda, 1998.

### REFERENCIAS NORMATIVAS

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, DOF 14-03-2014.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, Código Orgánico Tributario.

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

Congreso de la República de Guatemala, Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 73-2008.

Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985.

Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo gubernativo No. 174-2014, Guatemala, 2014.

#### REFERENCIAS ELECTRONICAS

Asuntos Capitales, Artículos Especiales, Libres para elegir: Un asunto de sentido común, México, 2007, [http://www.asuntoscapitales.com/print\\_mini.asp?idm=192](http://www.asuntoscapitales.com/print_mini.asp?idm=192), 6 de septiembre de 2014.

Cartas del Este, Blas, Asier, Flat tax, otra arma de destrucción masiva, Bilbao, España, 2010, <http://postsovietico.blogspot.com/2010/02/la-flat-tax-otra-arma-de-destruccion.html>, 08 de septiembre de 2014.

La tercera, Martner, Gonzalo, Reformas tributarias en Chile y Francia, Chile, 2012, [http://blog.latercera.com/blog/gmartner/entry/reformas\\_tributarias\\_en\\_chile\\_y](http://blog.latercera.com/blog/gmartner/entry/reformas_tributarias_en_chile_y), 8 de septiembre de 2014.

Medios México, Benassini, Claudia, Arturo Caro, La reforma fiscal: Actores y escenarios, México, 2007, [http://mediosenmexico.blogspot.com/2007/09/la-reforma-fiscal-actores-y-escenarios\\_7483.html](http://mediosenmexico.blogspot.com/2007/09/la-reforma-fiscal-actores-y-escenarios_7483.html), 08 de septiembre de 2014.

Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014.

<http://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-de-utilidades-sobre-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014.

<http://www.plazapublica.com.gt/content/regimen-opcional-simplificado-sobre-ingresos-de-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014.

<http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-de-las-actividades-lucrativas>. 26 de agosto de 2014.

Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014.

<http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-del-capital>. 26 de agosto de 2014.

Plaza Pública (Periodismo con profundidad). Calculadora de impuestos. Rentas de actividades lucrativas. Guatemala, 2014.

<http://www.plazapublica.com.gt/content/rentas-del-trabajo>. 26 de agosto de 2014.

## OTRAS

Ávila, Javier. Yamile Medina, “Flat tax: ¿una opción tributaria para Colombia?”, Oficina de estudios económicos, Colombia, 2007, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Barreix, Alberto; Jerónimo Roca, “Reforzando un paraíso fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguay”, Revista de la Cepa, 92, Uruguay, 2007.

Bolaños Rosa, Alex Rojas, SAT da marcha atrás a negociación oscura, Prensa Libre, Guatemala, 21 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,999.

Condonación, Diccionario enciclopédico de derecho usual, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L, 1979, 14 edición.

Exoneración, Diccionario enciclopédico de derecho usual, Tomo III, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L, 1979, 14 edición.

Gaceta número 41, expediente número 320-95, página número cuatro, sentencia: 09-07-96. Corte de Constitucionalidad, Guatemala, 2004.

Gamarro, Urías, Brecha se extiende en Q613 millones, Prensa Libre, Guatemala, 12 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,990.

Gamarro, Urias, Subirá cobranza con 14 acciones, Prensa Libre, Guatemala, 26 Agosto 2014, Año LXIII, No. 21,065.

Gramajo, Jessica, Gobierno ha dado cinco exoneraciones, Prensa Libre, Guatemala, 23 Julio 2014, Año LXIII, No. 21,031.

Guerrero, Asaid. Problemas legales causados por las reformas a la ley del impuesto sobre la renta, Guatemala, 2006, Tesis de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Kornbluth, David, “¿Capitalismo y libertad en Latinoamérica? Una aproximación desde los juegos de lenguaje”, Revista Enfoques, Volumen VIII, Número 13, Chile, 2010, Universidad Central de Chile.

Legorreta, Gabriela, “El Impuesto de Tasa Única ¿Una alternativa para México?”, Documento de Trabajo No. 231, México, 2006, Fundación Rafael Preciado Hernández A.C.

Lorenzana, Francisco. “El efecto de un impuesto único, Flat Tax, en la recaudación Tributaria guatemalteca”. Guatemala. 2004. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Francisco Marroquín.

Martínez, Carlos, Gobierno ha dado cinco exoneraciones, Prensa Libre, Guatemala, 23 Julio 2014, Año LXIII, No. 21,031.

Rojas, Alex, Proyecto de SAT levanta sospechas, Prensa Libre, Guatemala, 17 Junio 2014, Año LXIII, No. 20,995.

Steve Forbes, presidente y director de la revista de negocios Forbes, propuesta que fue escuchada por más de 14 mil personas en su ponencia: “Los próximos 4 años: Navegando por la Economía para el crecimiento y el Éxito Empresarial en el marco del SAP Fórum México 2013”, que se llevó a cabo en la capital de México.

Tristán, Sandra. “Impuesto de tasa fija (flat tax) en sustitución de los impuestos federales directos al ingreso (ISR y IETU). Estudio teórico – comparado y análisis empírico aplicado a México”. México. 2012. Doctorado en Contaduría. Universidad Autónoma de Nuevo León.

Yáñez, José, “El Impuesto de Tasa Plana (Flat Tax)”, Revista Estudios de Información y Control de Gestión, Número 11, Chile, 2006, Tiro Retiro Impresores.

# **ANEXOS**

## 1. Modelo de instrumento

Universidad Rafael Landívar

Campus de Quetzaltenango

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

**Tesis: “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**

**Serwing André Gramajo Matsui**

**Entrevistado: Licenciado Byron Inés de León de León. Contador Público y Auditor. Maestro en Administración y Derecho Tributario. Pensum cerrado en Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil.**

### **Guía de entrevista**

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis **“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto

#### **1. ¿Qué es un sistema de recaudación tributaria?**

Hablando desde el término sistema, lo va a tener cualquier Estado. El problema impositivo es histórico, presente y futuro y hasta que esa historia se acabe; no hay un Estado que pueda vivir sin recaudación tributaria. Por lo tanto el sistema como tal debe de pertenecer al Estado. En una opinión muy propia, desde mi perspectiva, el sistema de recaudación tributaria, por ejemplo para Guatemala, debe ser un sistema autónomo que permita tener una personalidad jurídica, autonomía financiera, autonomía administrativa, autonomía operacional, para que realmente el sistema sea

funcional. Lamentablemente en Guatemala, el sistema de recaudación tributaria, como tal, está a cargo hoy en día de la Administración Tributaria por medio de su ley orgánica dada por el Congreso de la República. Tal vez una de las falencias que tiene nuestro sistema hoy en día aquí como tal es que ya la política cayó hasta los puestos operativos y ha perdido la autonomía total. Entonces en conclusión, el sistema de recaudación tributaria es la composición que debe de tener el Estado desde un punto de vista autónomo para recaudar todo lo necesario para el sostenimiento de los intereses del Estado, básicamente infraestructura, educación, salud, que son los elementos primordiales.

## **2. ¿Cómo se encuentra normado el sistema de recaudación tributaria en Guatemala?**

Aquí el sistema de recaudación tributaria en Guatemala normado como tal, si nos vamos desde el génesis, por ejemplo, de la norma de la recaudación tributaria nos vamos a ir al 239 de la Constitución Política de la República, Principio de Legalidad, en donde está manifestado el poder tributario que está en la cúpula del Congreso de la República, de allí salen todas las normas de índole tributario. Y en si el sistema lo vamos a encontrar regulado en el Decreto 1-98 que es la ley orgánica de la Administración Tributaria, donde se otorgan todas las facultades para llevar a cabo una recaudación eficaz, sencilla. Ahora ya a nivel de figuras, de sistema, vamos a encontrar primer nivel, segundo nivel y tercer nivel, las normas completas que regulan el sistema de recaudación tributaria en Guatemala, uno Ley Orgánica, dos Reglamento Interno de la Administración Tributaria, es el acuerdo del Directorio 007-2007 y una resolución del Superintendente, la 467-2007, esos tres estructurados son los que nos van a dar la normatividad del sistema tributario en Guatemala.

## **3. ¿Cuál es la operatividad del impuesto sobre la renta?**

Bueno, para empezar tenemos que tener claro que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo que afecta no el patrimonio sino la riqueza del que genera la riqueza. En Guatemala, el sistema operativo del Impuesto Sobre la Renta, está particionado pero es opcional, el legislador deja ciertas opciones para que el sujeto

pasivo se acomode al sistema de tributación que le sea más conveniente. A nivel de si es funcional o la operatividad del Impuesto Sobre la Renta las estadísticas nos dan a conocer que después del IVA es el segundo tributo que sostiene al Estado. Por lo tanto es imprescindible el Impuesto Sobre la Renta. Desde 1992 cuando estaba el decreto 26-92 se trató de fomentar la operatividad del Impuesto Sobre la Renta por medio de ese decreto, lamentablemente lo estuvieron parchando por muchos años, ahorita caímos a la modernización del Impuesto Sobre la Renta que viene desde 1996 a nivel del pacto fiscal. Lamentablemente esta ley que pretendía la modernización del Impuesto Sobre la Renta no tuvo los frutos que se esperaban. Y la verdadera razón es que la iniciativa era un elefante y en el Congreso de la República lo hicieron puro ratón, despedazaron la norma. Entonces, al haberla despedazado el Impuesto Sobre la Renta, hoy 2015, operativamente tiene muchas falencias.

#### **4. ¿Cuáles son los resultados del impuesto sobre la renta en la actualidad?**

Es el segundo tributo de mayor importancia en Guatemala, a nivel de resultado numérico es el segundo tributo que sostiene las fuentes de financiamiento del Estado. Ahora la pregunta que realmente podríamos visualizar es si el resultado que se obtiene es el que debe de ser o no. Los resultados no son, aun siendo el segundo, no son los que deben de ser. Porque el legislador con la modernización cometió un error. No visualizó todo lo que se le podía dejar venir y bajó el tipo impositivo, la tarifa del treinta y uno, al veintiocho y estamos en el veinticinco. Y entre comillas quiso ampliar la base de costos y gastos no deducibles, pero en la práctica notamos que eso es inviable y hoy en día los resultados del Impuesto Sobre la Renta son menores a lo que se esperaba con la modernización. Porque el contribuyente ahorita con esa norma si está tributando un verdadero Impuesto Sobre la Renta, es aquella figura de ingresos menos gastos sobre resultados, la parte que le corresponde al socio no deseado, que en este caso es el Estado. Entonces a nivel de resultados es el segundo a nivel de importancia pero si realmente la norma estuviera acomodada a los intereses de Guatemala a nivel regional como debe de funcionar yo consideraría

que el Impuesto Sobre la Renta podría llegar a superar al IVA. A nivel numérico, el Impuesto Sobre la Renta es un fracaso.

## **5. ¿Cuáles son las fallas del impuesto sobre la renta en Guatemala?**

Bueno, hay muchas no, pero dentro de las rescatables, para empezar tenemos un problema constitucional desde el momento en que elegimos a nuestros representantes, en el Congreso de la República. Qué estoy diciendo con esto, sin menospreciar a nadie, es que cualquier comerciante está metido allá queriendo hacer normas. A veces ni nosotros que estamos realmente metidos en esto comprendemos la magnitud de una norma, entonces el primer problema que tenemos a nivel del Impuesto Sobre la Renta es que no tenemos auténticos y verdaderos legisladores, caemos a que las propuestas de normativas caen a ciertas manos que velan por ciertos intereses. Por ejemplo, la Ley de Actualización Tributaria, en el libro I, propuesta que nació del Ministerio de Finanzas entre comillas porque realmente fue redactada por la Superintendencia de Administración Tributaria. Si es redactada por la Superintendencia de Administración Tributaria tenemos que hacernos una pregunta, quiénes auxilian a la Administración Tributaria, y nos vamos a encontrar que SAT se encuentra plagada de asesores chilenos y españoles. Entonces ellos traen una idea del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo, ese libro I de la Ley de Actualización Tributaria que trata sobre el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, en un noventa por ciento es el Impuesto Sobre la Renta de las sociedades de España. Bueno, pues el español está muy avanzado en el régimen tributario, los chilenos también, pero el resto de países en Latinoamérica no. Si caemos a una línea de copiar y pegar y el problema es que copiamos mal, porque copiamos lo que no se debe. Otra es de que Guatemala es un país pequeño pero están bien marcadas sus cuatro regiones, entonces caemos a que esa norma termina siendo no operativa para ese acervo cultural que existe en Guatemala. Las normas no llegan al conocimiento de las personas que lo deben de conocer, existe mucha terminología que no es aplicable en Guatemala. En ese sentido la primer gran falla en el Impuesto Sobre la Renta es la norma como tal. Intenta ir parchando la norma, pero ahorita tenemos una ley nueva que tiene más de noventa

inconstitucionalidades, solamente ese libro. Qué podríamos esperar, hay incertidumbre, no hay seguridad jurídica, la gente no tiene confianza en el sistema, entonces las fallas para empezar, son fallas normativas y si la falla es normativa, el contribuyente no educado a pagar, aprovecha la falla. Entonces yo creería que por allí se tendría que pensar y no estamos pensando barbaridades pero no creo que pasen unos dos años para tener un proyecto nuevo de Impuesto Sobre la Renta, porque el que está actualmente es disfuncional a nivel normativa, entonces para mí la falla es eminentemente normativa.

## **6. ¿Cómo se podría mejorar la recaudación tributaria en Guatemala?**

Creo que hay muchos factores que se tendrían que tocar, lo primero es un cambio generacional, tenemos que estar conscientes de eso, Guatemala necesita un cambio generacional a nivel tributario. Hoy en día, encontrar una persona mayor de quince años que ya tenga ciertas nociones de que tiene que pagar tributo, viene mal educado desde su casa a no pagar. O sea él no va a estar educado a pagar tributo. Ya los que estamos necesitamos desaparecer de este país, para que realmente el sistema recaudatorio cambie, mejore. Podríamos llegar a tener cantidad de normas y lo que queramos, pero si no cambiamos ese chip de que la tributación es necesaria para que un país mejore, es inviable. Entonces, teorías, qué hacer, realmente atacamos desde el famoso cuna, kínder, preprimaria y metamos un curso obligatorio de tributos, que el niño empiece a entender la importancia del tributo y esperemos el resultado de aquí a nos quince, veinte años, un cambio generacional y que nosotros que estamos educados a no pagar o nuestros hijos, procuremos enseñarles a que ellos en su momento deben de pagar sus tributos para recibir cierto beneficio social. Si se logra este cambio generacional, con esto estoy diciendo de que por lo que conozco de tributos, de aquí a unos veinte veinticinco años esto no cambia. Debemos de llevar desde el inicio un curso de transparencia entonces yo crezco educado a pagar mis tributos, cuando yo esté ubicado en el sector público, yo tengo que entender que debo de hacer un buen uso del tributo que viene del ciudadano, tengo que ver de qué forma le repercuta el beneficio del tributo para que el ciudadano empiece a entender que tributar no es malo, porque el realmente el

beneficio es para todos. Hoy en día así como estamos, si yo no cambio mi chip que tengo que tributar; dos, el político no entiende que la riqueza no se alcanza por medio de la corrupción, esto no mejora. Bueno yo entiendo, voy a empezar a tributar, pero el sistema es corrupto, hay un virus interminable y que hay que demolerlo de alguna forma, esto no va a cambiar. Si se espera que la respuesta sea que contratemos a una empresa privada que controle la tributación, que necesita ampliar la base, no es eso, honestamente no es eso. Pueden meter sistemas informáticos, traer empresas de donde quieran, tenemos que convencernos nosotros que tenemos que tributar. Pero hoy en día, para que el Estado nos convenza de que tenemos que tributar, tiene que desaparecer la corrupción. Es complicado porque siempre decimos yo no tributo porque aquel se lo queda, limita tributar.

#### **7. ¿Qué cambios considera necesarios deben hacerse para mejorar la recaudación fiscal?**

El chiste de la recaudación tributaria en Guatemala es sencillo, aquí ricos no tenemos, ricos en Guatemala no hay. Reconozcamos que somos un país pobre, pero pobre en riqueza dineraria, porque en recursos somos muy ricos. A dónde queremos ir a escarbar la recaudación tributaria si no hay riqueza. Bueno, entonces quiénes son los ricos aquí en Guatemala, y la pregunta es ¿estos están pagando sus impuestos acorde a su riqueza? Si o no. Ya olvidémonos de aquel que está aquí en la democracia, el negocio informal, no. Ya esas tesis ya ni deben de aceptarse. Porque con bastedad se ha dicho que si mucho se van a llegar a recuperar diez mil millones de impuestos si se metiera la informalidad total al sistema, qué son diez mil millones en un presupuesto, no es nada. Entonces, por qué seguir enfocándonos a la informalidad, dejemos la informalidad en paz. Abramos fronteras, una actividad real aquí, para qué nos estamos complicando, que si hay contrabando, cuántos son los consumidores, entonces, qué es lo que busca el consumidor, calidad y precio. Abramos fronteras, ya rompamos esos paradigmas y que exista un verdadero libre comercio. Desde el año 2000, si lees la ley del Impuesto a la Distribución del Cemento, ves que se va a pagar uno punto cinco por cada cuarenta y dos punto cinco kilogramos de cemento producido, es decir un quetzal con cincuenta centavos.

Es absurdo que en Guatemala al pobre le pongan una tarifa porcentual y al rico le pongan una tarifa fija en dinero. Ahorita, en el Congreso dicen que incrementaron el precio al cemento y lo elevaron a cinco veinte, por qué no entienden que no tienen que manejar una tarifa fijo sino porcentual. Porque el cemento cuando estaba a uno cincuenta el impuesto en el año 2000, el cemento valía dieciséis quetzales, pero hoy en día el cemento está a setenta quetzales y ellos siguen pagando cuánto, uno cincuenta, porque ellos tienen una tarifa estática. El artículo 8 de esa ley dice claramente de que ese impuesto no se puede cargar en el precio de venta porque le corresponde al productor. Bueno, ahorita intenta el Congreso y dice se dan cuenta, quince años después abrió un poquito los ojos, ya lo saben, lo que pasa es que Cementos Progreso es un gran poder. Mándemelo a cinco veinte, y sale la prensa, la pantomima, que se le va a cargar al consumidor y la gente dice pobrecitos los de Cementos Progreso, le van a subir su tributo, es allí donde se tiene que atacar pero con porcentaje. Por qué no le ponemos un su cuatro por ciento sobre cada cuarenta y dos punto cinco kilogramos aplicado al precio de venta. Ahora si Cementos Progreso, súbale, no importa, porque sobre el precio de venta viene el porcentaje. Lo mismo con la cerveza, tienen medida por litro, licores también. La recaudación está poniéndole el ojo a los ricos. Nosotros no tenemos el mismo problema que los ricos, porque nosotros si debemos de pagar tributos. El problema del rico no es pagar tributos, porque el rico está beneficiado por donde lo querrás ver. El Estado sigue convenciéndonos de que debemos de apoyar al inversor guatemalteco, para que se industrialice, para cuando se abran los aranceles, este pueda competir con el que viene de afuera. Considero que la riqueza está concentrada en ciertas manos y es allí donde tenemos que centrar nuestra atención.

#### **8. ¿Qué es el impuesto único?**

Donde se habla del impuesto único, lo que se pretende es la simplificación de la tributación. Es una teoría que se está empezando a manejar para ver si con eso simplificamos la tributación sobre el Impuesto Sobre la Renta. La única razón para que el impuesto único, tributación directa, olvídense si tuvo costos, tuvo gastos, es una tarifa que tiene que pagar sobre lo que obtiene, la única razón para que eso

funcione, es que a Guatemala se le levante el secreto bancario. Si no se levanta el secreto bancario, Guatemala no le puede apostar a un impuesto único porque este se puede estudiar, por ejemplo, cómo funciona en Estados Unidos, Flat Tax, directo, pero cómo lo controlan, que si emitiste facturas, que si recibiste facturas, no, a ellos no les interesa si emitiste o no documento, a ellos les interesa la plata que tienes en el banco. Por ejemplo, de enero a abril, para hacer las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta, de dónde salen las declaraciones, sistema bancario. Todos los dólares que metiste al sistema bancario tienen que tener un origen, y el origen se entiende que vienen de una actividad de comercio, o una actividad profesional, o una actividad lucrativa, que está sujeta a tributo. Si no pagas el tributo de un depósito que hiciste allí, ¿es contrabando?, ¿estas tratando de lavar dinero?, ¿lavado?; aquí en Guatemala, empezamos a analizar nuestras cuentas, empezamos con las cuentas de los diputados, cuánta plata está allí que no tiene razón de estar allí. Cómo funcionaría el impuesto único, ahorita en Guatemala no. Si se libera el sistema bancario pensemos en el impuesto único, controlado desde allí, entonces ya no interesa si yo te estoy vendiendo, comprando, lo que interesa es el dinero que tienes en el banco. El sistema americano así funciona, es por eso que todos están controlados, el americano paga sus tributos pero acá en Guatemala no. Podría funcionar si quitamos el candado bancario, de lo contrario se agudizaría.

#### **9. ¿Cuáles cree que podrían ser las ventajas y desventajas de la operatividad el impuesto único?**

Si hay cultura tributaria no necesitamos diez mil normas para entender que tenemos que tributar, con cultura tributaria y una normita de cinco hojas vamos, empezamos a tributar un porcentaje equis sobre tu actividad. En ese caso la ventaja que podría traer sería la simplicidad en el control tributario, se simplificaría porque ya no estaríamos viendo prontuarios normativos, más las que siguen saliendo y las reformas de cada una de ellas y más interpretaciones e integraciones que hay. Es un sistema complejo para un país donde el cincuenta y cuatro por ciento de la población es analfabeta. Como entonces pueden entender esto. Un impuesto único sería un sistema simple, tanto como para el que va a declarar como el que va a recaudar. Una

ventaja enorme. Lo que tendríamos que pensar es si el sistema a nivel poblacional está preparado para una reestructuración de esa índole. Cuando tiempo podríamos especular para ese cambio, de lo contrario sería una catástrofe. Desventajas del impuesto único, es la diversidad de actividades económicas que existen. Veamos, esta es una tesis que ha pasado por mi mente con relación al impuesto único, yo creo en el impuesto único de aquí a un año sin tanto problema pero tendríamos que tener muchos impuestos únicos, no un impuesto único que respete el principio de generalidad. Un impuesto único que no respeta el principio de generalidad es arbitrario. Será que el Ministerio de Economía a la par del Ministerio de Finanzas, podrían detectar las cien actividades económicas que desarrolla Guatemala. Sería viable detectar las actividades económicas que desarrolla Guatemala. Tenemos mucha información para detectarlas, qué les parece si les ponemos un impuesto único a cada actividad económica para que el tributo sea general y no exista una distorsión horizontal. Impuesto único por actividad económica, entonces que no sea el contribuyente que tribute en la actividad económica de ese contribuyente. Que estoy disiento con esto, sos profesional, tribútame como profesional. Pero sos emprendedor y quieres tener una tu empresa de transporte, tribúteme como empresa de transporte. Pero quieres tener una tu empresa constructora, tribúteme como constructor. El problema aquí en Guatemala es que todo cae al mismo canasto, sos profesional a este canasto, tenes empresa de transporte a este canasto, distribuir combustible a este canasto, constructora a este canasto. Te empezas a dar cuenta de que tenes todo en el mismo canasto, alguna actividad económica se perjudica, te va a empezar a tributar más de lo que debes de tributar con esa actividad económica si estuvieras solo con ella. Entonces qué empezamos a hacer son sociedades ficticias, una sociedad anónima está tributando por separado, pero por qué, porque el sistema te obliga a que tributes como contribuyente, al impuesto único yo le apunto, creo en el impuesto único, pero por actividad económica. Porque si ponemos una tarifa única para todos, quien sabe, como profesional me vea beneficiado, pero el de la estación de combustible no creo. Porque los márgenes son completamente diferentes, hay personas que se mueven por volumen, márgenes altos, márgenes bajos, otros mueven poco pero márgenes altos. Entonces, cómo establecemos la

tarifa del impuesto único, alguno de los dos se va a ver perjudicado y el otro beneficiado. Entonces con la diversidad de actividades económicas se tendría que diferenciar la tarifa del impuesto único. O podría hacerse a nivel regional, puesto que las actividades económicas y niveles de riqueza son diferentes. Ventajas, simplicidad. Desventajas, si no se regula por actividad económica podría traer una quiebra estatal porque los grandes van a ser los que van a influenciar la tarifa y se verán bien beneficiados y si no se les saca a los grandes, de dónde le vas a ir a sacar a los chiquitos.

**10. ¿Considera viable implementar un sistema de impuesto único en Guatemala como sustituto del impuesto sobre la renta?**

No, imposible. Hoy no. Son las tesis que vamos manejando, ahora estamos en el preámbulo del impuesto único, vamos a llegar, pero hoy no. Hoy es imposible que se dé la figura del impuesto único, por qué, si desde 1992 tenemos el Impuesto Sobre la Renta y al día de hoy no lo entendemos, hay que ir preparando, es como el crecimiento espiritual. Pero ya se están manejando las tesis, las teorías y eso es bueno, por qué, porque nos están abriendo los ojos al exterior, el impuesto único miren allá cómo está funcionando, la repercusión que tiene, qué se logra con esto, empezamos a tener teorías y se empieza a alimentar, pero que yo diga de acá a unos dos años probablemente, no lo visualizo. De los partidos políticos que van, LIDER, si entra, algún día hablo del impuesto único, y si estos ganan, le van a empezar a dar duro con su tesis del impuesto único. A ver qué reacción tiene, porque de los partidos políticos es el único que la ha planteado. Si LIDER, en su espacio de poder, no hace la reforma del impuesto único, no lo hace otro. No lo va a hacer otro y tendríamos que ver cuántos países a nivel mundial lo tienen implementado y ver por qué es que les funciona.

**Modelo de instrumento**  
**Universidad Rafael Landívar**  
**Campus de Quetzaltenango**



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**Tesis: “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**

**Serwing André Gramajo Matsui**

**Entrevistado: Licenciado Marvin Otoniel Sajquim Méndez. Contador Público y Auditor. Jefe de División de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria de Quetzaltenango.**

### **Guía de entrevista**

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis **“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto

#### **1. ¿Qué es un sistema de recaudación tributaria?**

En consideración, un sistema de recaudación tributaria el conjunto de elementos que interactúan para el logro de los objetivos del Estado, en este caso es el obtener un recaudo de los contribuyentes, allí interviene tanto el Estado, tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo y todos los órganos que en un momento intervienen en ello como el sistema bancario. Entonces, todo esto en conjunto, tomando en consideración normas, hace, o para mi consideración se le puede denominar sistema de recaudación tributaria.

## **2. ¿Cómo se encuentra normado el sistema de recaudación tributaria en Guatemala?**

El sistema de recaudación tributaria como tal se encuentra normado desde la Constitución de la República, donde encontramos la jerarquización de las normas, tal y como establece también el Código Tributario. Entonces, encontramos la Constitución de la República, el Código Tributario, las normas específicas, digamos tratados o convenios internacionales, la ley Orgánica de la Administración Tributaria y luego pues una serie de reglamentos, una serie de resoluciones que emite por ejemplo el Directorio. Todos estos elementos son los que en un momento determinado vienen a regular el sistema tributario de nuestro país.

## **3. ¿Cuál es la operatividad del impuesto sobre la renta?**

Actualmente por las reformas del 4-2012 y 10-2012 la norma del Impuesto Sobre la Renta fue reestructurada de tal forma de tener un Impuesto Sobre la Renta más eficiente, que tuviera normas específicas que fueran regulando cada actividad, allí por ejemplo tenemos la de asalariados o la de relación de dependencia, tenemos las de utilidades, tenemos las de capital. O sea, una serie de normas que van a regular cada actividad en especial, incluso tenemos las retenciones. Esa es la forma más simple en cómo trabaja, es un conjunto de elementos que integra el Impuesto Sobre la Renta.

## **4. ¿Cuáles son los resultados del impuesto sobre la renta en la actualidad?**

Los resultados no son los mejores, podemos considerar que al momento en que se reformó esta norma, no se consideraron ciertos efectos que traía el cambio de la misma. Por ejemplo, tenemos la famosa regla noventa y siete tres, que vino a afectar en sí la puesta en práctica del nuevo paquete. Tenemos problemas por ejemplo en el caso de, aunque son normas diferentes, el caso del IVA, la planilla IVA, que vemos que en una forma determinada, al no tener un mayor número de fiscalizadores como el caso de que cada contribuyente o cada persona se volvía, el número o el valor de ingresos que se declararon o reportaron cayeron también. Entonces hay una serie de elementos que no consideraron en la nueva norma que ahora nos están afectando.

Incluso podemos ver la desgravación que hay, que venimos de un treinta y uno, a un veintiocho y a un veinticinco de tasa impositiva, esto de una u otra forma va a afectar drásticamente la recaudación y hay que agregar el número de inconstitucionalidades que ha tenido esta norma. Todo esto ha contribuido a que la herramienta como tal no esté dando los resultados sobre los cuales se planificó que nos daría esta norma, por tanto no son los mejores. Definitivamente siguen siendo mejores los resultados del IVA, eso para nadie es un secreto que en toda Latinoamérica la mejor forma de obtener ingresos es a través del IVA, además que ocasiona la menor cantidad de costos para ser fiscalizado y para ser controlado. O sea, comparado contra el ISR el IVA es mucho más eficiente, es por eso que ahora le están apostando aumentar la tarifa impositiva, porque si es un impuesto que tiene menores costos y esto es a nivel mundial, el grado de eficiencia del IVA siempre va a ser superior al Impuesto Sobre la Renta.

##### **5. ¿Cuáles son las fallas del impuesto sobre la renta en Guatemala?**

En Guatemala actualmente como le decía una de las fallas es que el costo para su fiscalización es demasiado alto, no se tiene el elemento humano necesario para fiscalizar un Impuesto Sobre la Renta, es por eso que le digo que es un impuesto muy oneroso a diferencia del IVA. Otro que esto va a depender mucho de que el contribuyente esté facturando, y lastimosamente en Guatemala no se tiene esa cultura de que el contribuyente exija la factura, que exija el comprobante, entonces eso de una u otra forma viene a afectar lo que es la recaudación y este impuesto. Y dentro de ello encontramos mientras más fallas, encontramos una serie de desaciertos en la forma en que se normó tanto que hemos visto que en el año pasado, en el dos mil trece, hubieron una serie de reformas o una serie de enmiendas a la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta en el libro uno porque pues tenía demasiados vacíos legales o contradicciones que hasta el momento todavía nos vienen afectando. Entonces la norma sí es bastante deficiente porque no se logró estructurar de una forma que evitara estas fallas jurídicas, lo que son problemas de inconstitucionalidad que prácticamente se le ha declarado a la norma.

## **6. ¿Cómo se podría mejorar la recaudación tributaria en Guatemala?**

Aquí muchas veces es cuestión de las mismas herramientas, si se habla de que el dos por ciento del total de recaudación que tiene la SAT es demasiado alto, también hay que considerar muchas veces de que la Administración Tributaria sí es un ente técnico que lo que hace es llevar y ejecutar lo normado, por ende el gran problema muchas veces es que las herramientas que se tienen para recaudar no son eficientes, entonces el problema no lo estamos tomando o no se enfoca desde la raíz, el problema está tomando una forma, buscándole un responsable, pero en este caso habría que ver quiénes impulsaron ese paquete fiscal y el número y la forma en que se estructuró porque no fue la mejor. Como le decía anteriormente, tenemos el problema que muchas de las herramientas con las cuales se tenía que aumentar la recaudación tributaria no funcionaron, teníamos los ceses temporales, los ceses temporales se declaró inconstitucional, tenemos una serie de normas que tenía el Código Tributario, incluso en el ISB fue a nivel de gobierno que se condonó la exención de un cincuenta por ciento de este impuesto. Entonces toda esa serie de elementos o normas que fueron cambiadas, o reformadas o exoneradas al final traen la consecuencia que no se llegue a las metas que establece. Claro, también hay que hacer la acotación de que el crecimiento interanual de la recaudación siempre ha sido superior, a lo que no se ha llegado a la meta presupuestaria. Entonces habría que encontrar el origen de que a la SAT le dieron una herramienta, la cual no está funcionando a su totalidad. Entonces nos crearon un presupuesto o una meta en base a una herramienta que no sirve, muchas veces a todos les llama la atención, se ve que la SAT no funciona pero hay que buscar los orígenes y muchas veces es la herramienta la que nos dan. La herramienta es deficiente y cuando una herramienta es deficiente no se puede hacer. No podemos tratar de mejorar la herramienta a través de una resolución, a través de un reglamento porque es inconstitucional que yo venga a regular algo en un reglamento o un acuerdo que no se encuentra en la norma. Entonces muchas veces ese es el problema que nos da una herramienta deficiente y con eso hay que buscar llegar a las metas de la recaudación.

## **7. ¿Qué cambios considera necesarios deben hacerse para mejorar la recaudación fiscal?**

Aquí los cambios hay que buscarlos en todos lados también, hay que buscar en lo técnico y en lo legal. En el grado de lo legal hay que hacer varias reformas, buscar las normas que fueron declaradas inconstitucionales, mejorarlas y sacarlas nuevamente a la vida jurídica, porque si la recaudación va en función de esto en ningún momento cuando se declararon inconstitucionales solamente se dejaron por un lado, pero no se buscó la forma de que estas normas cobraran nuevamente vida a través de mejorarlas, a través de fortalecerlas o eliminando la parte que contradecía a la Constitución de la República, esta es una. La siguiente pues definitivamente en lo técnico también es importante considerar que es necesaria una reestructuración de la institución en ciertas áreas porque también es necesario renovar en personal, cambiarlos, capacitarlos; la tecnología también, recordemos que la tecnología avanza abismalmente. Ahorita puede hacer usted cualquier transacción por medio de internet, por medio de un celular y lastimosamente la Administración Tributaria no puede controlar ese tipo de transacciones que hay en línea, por medio del celular, que hay una descargar de aire en su teléfono pero no hay factura, entonces todo eso que implica tecnología va amarrado también a reformas que sean más rápidas y que en un momento determinado se pueda controlar todo lo que es comercio electrónico, que es una fuente también de evasión que se da y pues viene una serie de problemas también como ya vamos viendo también lo que es el contrabando, que es otra parte que es necesario entrarle de raíz pero son problemas de Estado, porque solamente una institución no puede, digamos que en el caso de la defraudación tiene que estar involucrado el Ministerio Público, tiene que estar involucrado el Ministerio de Gobernación, o sea una serie de instituciones para poder mejorarlos, entonces no solo es necesario fortalecer la institución como tal sino fortalecer todos los entes que intervienen acá. En el caso de defraudación también es necesario que el Ministerio Público tenga personal que sepa, que entienda qué es la tributación porque hay gente allí que no entiende ni siquiera explicándole qué es, qué son los impuestos o cómo funcionan o cómo se da una defraudación. Posteriormente en el Organismo Judicial, necesitamos jueces especialistas en la materia porque cuando alguien se

dedica a lo civil o a lo penal o en otra área, cuando uno llega a lo tributario pues ellos desconocen ciertas cosas o técnicas contables que definitivamente hay casos que se pierden por el desconocimiento de los otros entes. Para realmente buscar una mejora para nuestro país hay que darle primeramente la importancia a la recaudación y fortalecer los diferentes entes con gente que conozca, que sepa y de esta forma mejorar la recaudación, o sea es algo a nivel estatal y global.

#### **8. ¿Qué es el impuesto único?**

A mi consideración el impuesto único es un impuesto que englobaría buscándole un objeto, un contribuyente, un ente, alguien a quien se le va a grabar ya sea una fuente específica, esto lo que implica es supresión de los demás impuestos, hablamos de suprimir el ISO, de suprimir timbres, suprimir el Impuesto Único Sobre Inmuebles porque de lo contrario no habría porque denominarlo como impuesto único. Entonces aquí tendría que englobarse y en esto que entren todos los que en un momento determinado, contribuyentes o entes, que estén aplicando a esa fuente y que contribuyan con este impuesto único.

#### **9. ¿Cuáles cree que podrían ser las ventajas y desventajas de la operatividad el impuesto único?**

A mi parecer habría que suprimir todos, pero esto lo que implica es algo mucho más de fondo, porque tendríamos que analizar desde la Constitución de la República, ver la situación del Código Tributario, el Código de Comercio para ver cómo encaja un impuesto único, incluso ver cómo están los demás impuestos en qué momento determinado porque veamos que muchas veces la forma o el gravamen está dividido para diferentes entes, o sea no es totalmente todo para el gobierno, por ejemplo el impuesto a los combustibles hay un porcentaje que tiene un destino específico, entonces habría que verlo mucho más de fondo, y en este caso considero que lo más importante es el secreto bancario, aquí en el secreto bancario es una herramienta que Guatemala no le ha entrado al secreto bancario y dentro de las consideraciones o recomendaciones de la OCD, está de eliminar el secreto bancario que aquí en Guatemala no se ha dado y esto sería una gran limitante si quisiéramos

entrarle a un impuesto único porque al final la única forma de controlar a nivel tributario o los países donde se puede implementar un impuesto único es porque no existe secreto bancario. Entonces yo puedo consultar al banco, las transacciones que se hayan hecho, realmente una persona puede tener ingresos ya sea porque es asalariado, porque vendió un bien inmueble, vendió un vehículo o porque tiene un establecimiento comercial y todo eso tendría que ir al banco. Entonces es una forma de apoyar en este caso, sería eliminando el secreto bancario. Sin el secreto bancario yo si miro un poco difícil, al final quedaríamos como estamos si no se elimina el secreto bancario. En ventajas, qué ventajas tiene un impuesto único es que obviamente la centralización de todas las fuerzas a controlar, fiscalizar este tipo de impuestos. Había ver qué forma es, si no resulta mucho más costoso seguirlo fiscalizando o no, entonces sí habría que analizar mucho más de fondo.

**10. ¿Considera viable implementar un sistema de impuesto único en Guatemala como sustituto del impuesto sobre la renta?**

Como único elemento yo diría que no, todavía no, a mi consideración esto hay que considerarlo mucho porque aquí hablamos de muchos aspectos, en Guatemala hablamos de una cultura que es muy incipiente, no hay una cultura tributaria, tenemos problemas de comercio informal, tenemos problemas de pobreza extrema, tenemos problemas políticos, porque también esto podríamos hablarlo que muchas de estas cosas son políticas. Beneficios que tienen ciertos sectores, ciertas áreas, entonces si se mira muy complicado. Incluso veamos que también a nivel económico todavía contamos con ciertos beneficios a ciertos grupos comerciales, como es la maquila, zonas francas, etcétera, que ellos tienen beneficios que les da la norma. Al momento de entrar un impuesto único pues todos esos beneficios se verían eliminados, lo cual tiene otro efecto que es, o se va la inversión extranjera o se reduce o algo sucede. Entonces aquí hay otros efectos que hay que medir, pues ya caemos a lo que es el desempleo, otra vez al aumento del comercio informal, o sea es una serie de situaciones que aun todavía es, a como estamos nosotros, lo veo muy difícil de implementar un impuesto único.

## 2. Modelo de instrumento

Universidad Rafael Landívar

Campus de Quetzaltenango

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Tesis: “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”

Serwing André Gramajo Matsui

Entrevistado: Licenciado Álvaro Manuel Trujillo Baldizón. Contador Público y Auditor. Diputado del Congreso de la República de Guatemala. Representante del Congreso de la República de Guatemala ante la Junta Monetaria. Presidente de la Comisión de Energía y Minas del Congreso de la República. Maestro en Derecho Tributario.

### Guía de entrevista

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto

#### 1. ¿Qué es un sistema de recaudación tributaria?

Esta normado en que el Ministerio de Finanzas Públicas delega a la Administración Tributaria para que esta sea el ente recaudador, el único ente recaudador, donde tiene incluido a las aduanas considerando que estas deben de estar fuera del ámbito de la Administración Tributaria sino debe de funcionar como un ente paralelo o separado de la misma.

## **2. ¿Cómo se encuentra normado el sistema de recaudación tributaria en Guatemala?**

Por medio de las leyes, en primera instancia es constitucional, cada guatemalteco debe contribuir con lo que puede o está en sus posibilidades. Esto está normando en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, 239 de la misma Constitución y otras relacionadas como el 77, 81, 80 donde habla de quienes están exentos y también por las leyes ordinarias, como el mismo Impuesto Sobre la Renta, el mismo Código Tributario que es el marco sancionatorio en materia tributaria de todo el sistema tributario y está apoyado y está respaldado por el Código Penal en el artículo 258a, 258b y demás que tienen relación donde habla de la defraudación tributaria en materia que está fuera del estado.

## **3. ¿Cuál es la operatividad del impuesto sobre la renta?**

Este tiene dos regímenes principales que están basados en primera instancia en las actividades lucrativas y las no lucrativas y se desprenden dos ramas de ellas que son las del régimen optativo del cinco por ciento sobre ingresos brutos restándoles las rentas exentas y las de utilidades, bueno que son ingresos menos egresos, que son el régimen general. Así también hay algunos específicos, algunos para personas no domiciliadas en el país que pagan un impuesto fijo y pues para que puedan operar en el país como la venta de películas y otras conexas

## **4. ¿Cuáles son los resultados del impuesto sobre la renta en la actualidad?**

Tiene un sesenta por ciento de evasión, es un impuesto que no es muy bien controlado por la administración tributaria, sin embargo es muy valioso como un impuesto directo para mantener activa las actividades del país pero sí tiene un problema muy serio que es que tiene una alta evasión del sesenta por ciento y aunado a ello la rebaja del treinta y uno al veinticinco por ciento porque esto ha sido eminentemente nefasto para las arcas del país.

## **5. ¿Cuáles son las fallas del impuesto sobre la renta en Guatemala?**

En primera instancia el disminuir por parte del Congreso del treinta y uno al veinticinco por ser un impuesto a las utilidades, un impuesto directo, considero que el régimen optativo no debería de existir porque a mi juicio tiene vicios de inconstitucionalidad porque el impuesto sobre la renta es sobre ganancias no sobre ingresos brutos, entonces en ese sentido hay que recordar que no toda venta es utilidad y obviamente para poder reducir una utilidad pues obviamente tiene que restársele las rentas exentas y los gastos, ingresos menos egresos, y allí calcularse un Impuesto Sobre la Renta, sin embargo la corte ha dicho que como es un régimen optativo por eso es que los que se vayan por esa economía, le llaman una economía de conveniencia, porque si se pasan a esta es porque les conviene, prestan servicios y esos servicios tienen muy pocos costos y gastos entonces a ellos les ayuda un poco más, sin embargo hay que entender que ese modelo es imperfecto porque no todo lo que se vende es ganancia. En ese sentido podría ser uno de los errores que desincentiva sin embargo cuando miramos la estadística casi el sesenta por ciento de contribuyentes están allí, entonces algo ha de haber allí de beneficio fiscal para estas personas. Sin embargo, cuando miramos el otro impuesto que es el del régimen general, pues este de ingresos menos egresos, menos rentas exentas y este pues lo único que le puedo tachar es de que lo bajaron del treinta y uno al veinticinco y que obviamente las rentas globales o extranjeras de comercio exterior no las están midiendo, hay inconstitucionalidad, pues bueno eso ha generado que haya tenido un poco de problemas el Impuesto Sobre la Renta porque con todas las inconstitucionalidades que le impusieron pues le quito mucho poder a la administración tributaria y por ende es un impuesto que navega a la deriva y no lo pueden controlar.

## **6. ¿Cómo se podría mejorar la recaudación tributaria en Guatemala?**

Cultura tributaria en primera instancia, en segunda instancia que el mismo estado genere la transparencia, un combate frontal a la corrupción, dar buenos ejemplos, buenos controles de transparencia, esos es importante, la optimización del gasto público, la calidad del gasto público sería importante y por otro lado que la

administración tributaria tenga un poco más de control, más garras, más fuerzas para poder llegar a todos los comercios y mantenerlos controlados. Esto va desde una reingeniería de la administración tributaria hasta el generarle a los contribuyentes una cultura tributaria de que tienen que contribuir con el Estado para que este pueda darles lo que la misma constitución le demanda al Estado que tiene que darle a los guatemaltecos que es salud, derecho a la vida, a la paz, que son derechos inherentes que están en el artículo dos constitucional.

**7. ¿Qué cambios considera necesarios deben hacerse para mejorar la recaudación fiscal?**

Hacer una reingeniería a la administración tributaria, controlar mejor las aduanas, mejorar los sistemas, eso es lo que se necesita para poder hacer una mejor administración tributaria.

**8. ¿Qué es el impuesto único?**

Es un impuesto plano, Flat Tax, que es eminentemente horizontal que tiene fallas porque no puede medir que el que gana más que pague más, no lo puede medir porque tiene un mismo cinco por ciento directo, es un impuesto que podría tener vicios de inconstitucionalidad porque no toda venta es ganancia, puede que un contribuyente haga su ecuación, ingresos menos egresos, tenga una pérdida y sin embargo sobre eso tiene que sacar una utilidad, esto pues obviamente reñiría con el artículo doscientos cuarenta y tres de la Constitución que habla del principio de capacidad de pago, donde establece que las personas deben de contribuir con el Estado de acuerdo a sus posibilidades económicas, en ese sentido podría haber un pequeño problema allí y obviamente pues generar grandes problemas.

**9. ¿Cuáles cree que podrían ser las ventajas y desventajas de la operatividad el impuesto único?**

Las ventajas que yo le veo al impuesto plano es que es fácil, es simple de poder recaudar y poder controlarlo siempre y es trasladable y tiene un efecto catarata y eso genera que el impuesto crezca, puede empezar con un cinco y terminar con un

quince de acuerdo a los diferentes traslados de la mercancía, por ejemplo el combustible, entra a Guatemala, el contribuyente paga una cantidad, entra y después viene y se lo venden al expendedor, que es el gasolinero y el gasolinero después se lo vende al consumidor final, entonces en ese sentido tiene un efecto catarata. El cinco por ciento se va aumentando constantemente, esta es una ventaja para la recaudación pero también es una desventaja en materia constitucional porque se prohíbe el aumento en los impuestos porque parecería que se va a pagar un impuesto sobre un impuesto, entonces habría que hacer un estudio eminentemente minucioso sobre eso, que es digno de estudiarlo. Por ejemplo, Colombia ya lo está estudiando, Chile lo está estudiando, Argentina también, los países como Eslovenia que eran países rusos que ya se deslindaron de Rusia lo tienen dentro de su mismo marco, solo que es un poco caro, un cuarenta por ciento es un poco caro y también Hong Kong lo está proponiendo como medida para reactivar economías. Entonces es eminentemente de estudio y Estados Unidos también lo está aplicando en algunos estados, y eso podría generar una reactivación económica. Véase Miami, bajó sus impuestos y se mantuvo con un Flat Tax fácil de recaudar y obviamente ha aumentado muchísimo como un poder para adquirir más dinero.

#### **10. ¿Considera viable implementar un sistema de impuesto único en Guatemala como sustituto del impuesto sobre la renta?**

Complicado, porque se encuentra el Iva y si tiene la misma base imponible sería un impuesto sobre impuesto, ya sería una doble tributación y la doble tributación se da cuando un mismo impuesto utiliza la misma base imponible y en ese caso serían los ingresos. Entonces allí habría un pequeño problemita, se tendría que quitar el Iva y solamente dejar los impuestos específicos, como por ejemplo la distribución de cemento, las bebidas alcohólicas, esos impuestos específicos. Allí si podría caer bien el impuesto único pero habría que hacerse algunas reformas constitucionales, como el doscientos cuarenta y tres que habla de la capacidad de pago, esa parte es clave, es un candado que le han puesto, entonces en ese sentido se genera esta violación.

### **3. Modelo de instrumento**

**Universidad Rafael Landívar**

**Campus de Quetzaltenango**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**Tesis: “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**

**Serwing André Gramajo Matsui**

**Entrevistado: Licenciado Fredy Antonio Martínez De León. Abogado y Notario.**

**Maestro en Derecho Mercantil y Derecho Tributario.**

#### **Guía de entrevista**

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis **“EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto

#### **1. ¿Qué es un sistema de recaudación tributaria?**

Normalmente el sistema de recaudación es el conjunto de procedimientos y mecanismos que utiliza la Administración Tributaria de cualquier Estado, en nuestro caso pues es la Superintendencia de Administración Tributaria la que establece en primer lugar que son facultades de la SAT la recaudación tributaria y el Código Tributario tiene establecido especialmente que debe de existir un Registro Tributario Unificado donde se lleva prácticamente una serie de datos del contribuyente en la cual también se registra si ha cumplido con las declaraciones o a qué impuestos está

adscrito, si es IVA o ISR, ISO y todos los demás a los que pueda estar adscrito, entonces en esencia ese es el sistema de recaudación.

## **2. ¿Cómo se encuentra normado el sistema de recaudación tributaria en Guatemala?**

Bien, como le decía anteriormente es el Código Tributario el que prácticamente es nuestra norma general en materia tributaria la que establece en primer lugar que todo ciudadano debe de adquirir un número de identificación tributaria, es prácticamente como la inscripción de la persona en el Registro Tributario Unificado e incluso desde que existía la cédula de vecindad ya se dio ese tipo de convenios y regulaciones legales en la cual al cumplir la mayoría de edad ya se le asignaba un número de NIT a la persona y de igual manera viene con el DPI donde se le extiende este número de identificación tributaria que en primer lugar es de índole administrativo, que cuando es en virtud del cumplir los dieciocho años no implica ninguna obligación para la persona, únicamente es como apartarle su número de NIT y cuando ya la persona va a realizar actividades, ya sea comerciales o laborales en la cual ya tenga obligaciones tributarias ya se va a adscribir al impuesto que corresponda, si es en relación de dependencia al Impuesto Sobre la Renta o si es materia mercantil pues ya será IVA o ISR o el que corresponde.

## **3. ¿Cuál es la operatividad del impuesto sobre la renta?**

Si, el impuesto sobre la renta en primer lugar, con las últimas reformas, especialmente el 10-2012, vino a dividir las rentas en tres grandes áreas, la primera pueden ser las rentas que provienen de las actividades lucrativas en donde está la mayoría de actividades, las rentas del trabajo y las rentas de capitales y de inversión de capitales, entonces es la forma como está operando ahorita el Impuesto Sobre la Renta, donde la persona depende a que actividad se dedique va a estar afecta y hay regulaciones generales para todas las rentas, las clases de rentas, y también exenciones y luego ya de cada clase o cada renta de que se trate tiene una regulación específica e incluso tiene también regímenes especiales, en los cuales están las obligaciones y todas las regulaciones específicas de cada una de estas

rentas, es la forma en que va a operar el Impuesto Sobre la Renta y también pues depende en que régimen este va a poder hacer sus declaraciones mensuales, anuales, en primer lugar el principio general es que el Impuesto Sobre la Renta es anual pero para efectos del pago, facilidad de pago, ya se establecen obligaciones de pagos trimestrales, mensuales, dependiendo en qué clase de renta se encuentre.

#### **4. ¿Cuáles son los resultados del impuesto sobre la renta en la actualidad?**

En primer lugar la implementación de este nuevo Impuesto Sobre la Renta conlleva una serie de problemas, primero porque se había venido operando de una manera diferente como lo regulaba el anterior Impuesto Sobre la Renta y el primer problema es la capacitación, el conocimiento que se tenga sobre estas nuevas formas de tributar el Impuesto Sobre la Renta y luego que la Administración Tributaria no tuvo el suficiente tiempo como para implementar toda una reestructuración interna y personas capacitadas y que tengan funciones específicas, entonces ha sido el primer obstáculo que ha enfrentado la recaudación del impuesto sobre la renta que para todos es de conocimiento general que ha bajado la recaudación precisamente y aparte de ello hubo una regulación que podríamos decir inclusive que está violando principios tributarios de igualdad y capacidad de pago, porque hay una serie de contradicciones en el Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo vemos que las personas que están en relación de dependencia pues se supone que son en teoría las que tienen menores ingresos, salvo funcionarios o personas que tengan otro tipo de impuestos que son altos, pero la gran mayoría tiene pocos ingresos pero es al que más controla el Impuesto Sobre la Renta, en primer lugar por los informes que rinden los patronos y luego que se ha incrementado de una forma tal que casi obliga que de todas maneras se tenga que pagar impuestos y también dentro de las exenciones específicas que tenían los empleados en relación de dependencia que fueron eliminadas una serie de exenciones como las pensiones alimenticias, gastos médicos y una serie de beneficios de los que gozaban anteriormente y sin embargo en las actividades de rentas de actividades lucrativas que anteriormente estaba grabado con el treinta y uno por ciento se busca que ahora sea el veinticinco por ciento de las utilidades las que se tributen, entonces obviamente tiene que afectar en

la recaudación porque ya siete puntos porcentuales es demasiado lo que se está dejando de percibir.

## **5. ¿Cuáles son las fallas del impuesto sobre la renta en Guatemala?**

En primer lugar si influye mucho lo de la cultura tributaria en Guatemala no existe esa formación para tributar y especialmente porque a pesar de ser un impuesto general una gran mayoría no percibe los beneficios de los impuestos, no es como en otros países, especialmente en Europa donde incluso es bien alto el Impuesto Sobre la Renta, un cuarenta, cincuenta, hasta un sesenta por ciento, pero se percibe en la población los beneficios, que son Estados de beneficencia en los cuales prácticamente todo se cubre por medio del Estado, desde que una persona se sabe que está por nacer ya tiene asignado una serie de beneficios desde el propio nacimiento, el parto, los hospitales nacionales pero de alta calidad, tiene garantizado la educación, los centros educativos muy especializados y hacia todo nivel hay hasta bonos de desempleo hasta por dos años en los cuales reciben como un salario por no tener trabajo hasta que consiguen, y luego a los sesenta o sesenta y cinco años toda la población tiene garantizado una pensión hasta que mueran y luego en cuanto a educación de igual manera, incluso los estudios universitarios si alguien decide estudiar el Estado le proporcionado todo, la universidad es gratuita, de calidad, libros, e incluso hasta le paga por ser estudiante mientras que aquí es todo lo contrario a pesar de que se pagan tributos, prácticamente se tiene que pagar todo si se quiere educación de calidad hay que pagarla, salud en hospitales privados y prácticamente aparte de pagar impuestos todo se tiene que pagar, entonces es precisamente esa situación que hace que haya cierta resistencia para cumplir con las obligaciones tributarias y aparte pues la administración tributaria nunca ha podido implementar un sistema que sea totalmente eficiente. Vemos en los diarios que se habla de que la Administración Tributaria de Guatemala es la más cara, es la que tiene los presupuestos más altos de toda Centroamérica y algunos países de Latinoamérica y la menos eficiente, con más presupuesto recuda menos y uno de los principios tributarios tendría que ser ese principio de economía en el cual el gasto

para recaudar sea lo mínimo y aquí pues es todo lo contrario. Se evidencia que hay falta de eficiencia y eficacia por parte de la Administración Tributaria.

## **6. ¿Cómo se podría mejorar la recaudación tributaria en Guatemala?**

En primero lugar tendría que hacer una como reevaluación de toda la Administración Tributaria y también una reingeniería interna, porque los problemas vienen desde su propia estructura, la Administración Tributaria está el Directorio, el Superintendente, luego Intendencias que gozan de muchísima autonomía, de fiscalización, de recaudación, de asuntos jurídicos de aduanas que cada quien actúa como si fuera completamente independiente, entonces las fallas que existen en una intendencia a veces son evidenciadas por otra intendencia por razón de sus funciones pero se queda allí, tiene que subir desde que son detectadas hasta la cúpula de las intendencias para que pueda mejorarse o cambiarse algo y eso implica muchas veces años, mientras tanto las fallas que se están dando continúan dándose siempre, no tienen las facultades como para poder modificar sistemas o procedimientos que ya están establecidos dentro de la normativa de la Administración Tributaria.

## **7. ¿Qué cambios considera necesarios deben hacerse para mejorar la recaudación fiscal?**

En primer lugar tal vez tendría que hacerse un cambio profundo en la Administración Tributaria y en las leyes tributarias, otro de los problemas grandes que tiene Guatemala es que muchos de estos códigos y de estas leyes tributarias son copias de otros países, incluso el Código Latinoamericano de Administración Tributaria y que no responde a la idiosincrasia ni a la realidad de Guatemala, entonces por allí empezamos a fallar incluso por ejemplo el IVA, sabemos con el IVA que fue creado para la Unión Europea, para los países europeos, ellos necesitaban un sistema y un impuesto para poder grabar los aranceles de importación y exportación dentro de los países europeos y les fue encargado a técnicos un impuesto que se llamó IVA, incluso pasaron varios años en que los países europeos se animaran a

implementarlo, vino Francia y fue el primero que implementó pero ya no a nivel internacional sino a lo interno el IVA y lo adaptó a su propia realidad, cuando los demás países vieron que le estaba funcionando a Francia vinieron y lo implementaron en sus países ya con muchos elementos de Francia pero que eran similares con los países europeos, pero vino Guatemala y de allí fue a traer el IVA francés prácticamente pero por eso hay muchos artículos y una serie de regulaciones que nada que ver con Guatemala y que parecen letra muerta por esa copia que se tiene de otros países, entonces desde allí tendríamos que empezar a normar toda la Administración Tributaria y que sea acorde a la realidad de Guatemala.

## **8. ¿Qué es el impuesto único?**

Se puede tomar desde dos puntos de vista, se puede tomar estricto sensu como un impuesto único, o sea el único que existe, que muchos doctrinarios creen que debería ser el ISR el único que exista porque ya viene a grabar los impuestos de las personas y que para ellos todos los impuestos constituirían doble tributación; hay otra excepción del impuesto único pero más que todo es conforme al sistema tributario precisamente más que un impuesto único como tal, sino que un sistema único de tributación en el cual estén amarrados, por decirlo así, casi todos los impuestos, y que es el que se ha implementado especialmente en Estados Unidos donde al adquirir algunas autorizaciones como licencias o al fin, se tiene la obligación de haber cumplido con todas las obligaciones tributarias antes de que puedan solicitar licencias o autorizaciones para tarjetas de vehículos o una serie de situaciones que es prácticamente es el sistema que de alguna manera responde a esa idea el Registro Tributario Unificado, que tiene la Administración Tributaria de Guatemala, lo único que solo tiene como los datos unificados pero cada impuesto se administra de forma diferente como lo establece su ley, entonces aquí prácticamente si vamos a unificar tributos tendría que regularse de una forma diferente todos los impuestos y que precisamente en el Código Tributario exista un sistema único de recaudación porque por eso en Guatemala tenemos impuestos que son anuales, trimestrales, mensuales, entonces esa situación es la que hace que sea mucho más complejo recaudar los impuestos, pero si se lograra implementar de una forma

bastante técnica yo pienso que sí sería mucho más eficiente la recaudación porque incluso aun cuando no hay sistemas tributarios sino sistemas de pago por ejemplo con las municipalidades como la de Quetzaltenango que tiene un recibo único donde tiene implementado luz, agua, administración de basura y todo lo demás vemos que es mucho más eficiente porque el que no quiere que le corten la luz tiene que ir a pagar todos los demás servicios que difícilmente los pagaría de forma individual, a alguien le estuvieran requiriendo la administración de basura, o pague el alumbrado público, sería muy difícil pero sí implica el no pagar el que no va a tener el suministro de energía eléctrica en su casa va a pagar, entonces por allí podría estar más o menos la forma en cómo podría también recaudarse todos los tributos.

**9. ¿Cuáles cree que podrían ser las ventajas y desventajas de la operatividad el impuesto único?**

Bueno la ventaja pues ya hablamos que sería más eficiente, que es un principio tributario de facilidad de pago y las desventajas pues es el problema de que podría afectar la capacidad de pago en algún momento de los contribuyentes. Porque que este obligado a estar al día a los pagos de cada impuesto para que pueda estar solvente prácticamente, le sería mucho más complicado, pero así como hablábamos tal vez lo que tendría que hacerse es que no exista tanto impuesto y en cada ley de cada impuesto una regulación específica y diferente a las demás y luego también una serie de regímenes en la misma ley, por ejemplo estamos hablando sobre el Impuesto Sobre la Renta, en lugar de eliminar regímenes fueron creados más, que eso dispersa y complica toda la recaudación.

**10. ¿Considera viable implementar un sistema de impuesto único en Guatemala como sustituto del impuesto sobre la renta?**

Sería viable pero no como una estrategia o una actividad de gobierno, sino tendría que ser de Estado porque es a largo plazo, que un solo gobierno venga y en cuatro años quiera implementarlo es muy difícil porque es complejo, tendría que venir desde la formación previa, la información a toda la población, por ejemplo sustituir el IVA que es en esencia el que más le genera en recursos para el Estado, más que el

propio Impuesto Sobre la Renta, y especialmente en materia aduanera, en importaciones es en donde más se genera. Entonces sí tendría que hacerse una programación, una planificación muy técnica y profunda pero que al final si se logra sería más viable, tal vez tendría que hacer todo un proceso de diez, veinte años para que se pueda implementar, es muy difícil que en cuatro año o menos se pueda implementar.

#### **4. Modelo de instrumento**

**Universidad Rafael Landívar**

**Campus de Quetzaltenango**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**Tesis: “EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA”**

**Serwing André Gramajo Matsui**

**Entrevistada: Mirna Edith Rodríguez Loarca. Contadora Pública y Auditora. Maestra en Consultoría Tributaria.**

#### **Guía de entrevista**

**Instrucciones:** A continuación se le formularán una serie de interrogantes, mismas que se le solicita amablemente pueda responder. Sus respuestas serán de suma importancia para el desarrollo de la tesis “**EL FLAT TAX COMO SISTEMA RECAUDATORIO: ANÁLISIS DE DERECHO COMPARADO Y DE LA VIABILIDAD DE IMPLEMENTACIÓN EN GUATEMALA**”, y las mismas serán utilizadas de forma confidencial y con fines estrictamente académicos. Desde ya, se agradece su colaboración al respecto

##### **1. ¿Qué es un sistema de recaudación tributaria?**

Es el que implementa y utiliza un país, para recaudar los diferentes tributos, que por medio de una ley, tienen vigencia, y le sirven para solventar sus gastos e inversiones.

##### **2. ¿Cómo se encuentra normado el sistema de recaudación tributaria en Guatemala?**

En primer lugar por la constitución política de la república; por las distintas leyes tributarias vigentes, por el Código tributario guatemalteco, y por los acuerdos y

reglamentos que complementan administrativamente la ley. También son fuente de legislación tributaria en forma complementaria la ley del organismo judicial, la ley de amparo, la ley de lo contencioso administrativo, los códigos civil y procesal civil y mercantil; así como el Código de comercio.

### **3. ¿Cuál es la operatividad del impuesto sobre la renta?**

Prácticamente es un impuesto directo que graba las rentas de las personas indistintamente a la actividad económica que se dedique. Mismas que se encuentran reguladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así también existen varios regímenes que regulan un porcentaje diferente cada una dependiendo al que el contribuyente se encuentre sujeto y obligado.

### **4. ¿Cuáles son los resultados del impuesto sobre la renta en la actualidad?**

Realmente no son los esperados desde hace mucho tiempo. Es decir que desde su vigencia nunca ha alcanzado los resultados que se tenían previstos. Inclusive con la actualización del mismo no se ha llegado a recaudar un gran porcentaje del presupuesto general de gastos de la Nación. Lo que consecuentemente ha llevado a gobiernos, no solo el actual, a solicitar préstamos e incrementar la deuda externa. Lamentablemente es un impuesto que tiene muchas enmiendas normativas que no han acertado con las necesidades que afronta la Administración para poder dar cumplimiento a sus metas.

### **5. ¿Cuáles son las fallas del impuesto sobre la renta en Guatemala?**

En el 10-2012, que al sacar de un acreditamiento atractivo, la planilla del IVA, el contribuyente asalariado dejó de pedir factura, por lo tanto afectó la recaudación del Impuesto al Valor Agregado; en el caso de los precios de transferencia, la SAT carece de una base de datos que le permita aplicar la normativa correctamente. Así mismo, con el 10-2012, el ISR se ha convertido en un impuesto complicado, ya que existen variedades de tipos de renta, regímenes, plazos aplicables, etc., lo cual hace muy complicada su operatividad. En lugar de que la actualización convirtiera a este un impuesto mucho más fácil de recaudar y fiscalizar, lo que se consiguió fue

entorpecer y dificultar más el mismo. Por ello siguen y seguirán existiendo muchas fallas en el ISR.

#### **6. ¿Cómo se podría mejorar la recaudación tributaria en Guatemala?**

En mi opinión ampliar la base tributaria, lo cual significa que el comercio informal se inscriba como contribuyentes. También ayudaría el ataque frontal al contrabando y defraudación tributaria. Pero no solo esto, se necesita una mejora en la Administración y en la normativa; esto porque no se le puede cargar la falla ni solo al Impuesto Sobre la Renta como tal ni solo a la Administración como ente encargado de la recaudación. Son muchos factores lo que se deben de cambiar para realmente ver una mejora significativa en el sistema tributario guatemalteco.

#### **7. ¿Qué cambios considera necesarios deben hacerse para mejorar la recaudación fiscal?**

Como lo mencioné anteriormente, son muchos los cambios que deben de realizarse para poder ver cambios significativos. Debe de actualizarse el ISR pero apegado a la gran dificultad que tiene la Administración para recaudar el mismo. Debe de afrontarse la evasión fiscal que existe, desde todos sus puntos de vista, y procurar que todo contribuyente cumpla a cabalidad con sus obligaciones tributarias. El Estado debe de fortalecer sus entidades recaudadoras y poner atención a los focos de evasión existentes.

#### **8. ¿Qué es el impuesto único?**

Como su nombre lo indica es un impuesto único, que sustituye toda la gama y lista de impuestos locales vigentes. Mismo que graba a todo contribuyente con un mismo porcentaje. Pero también es un impuesto que puede generar un efecto catarata, es decir que puede tener contradicciones constitucionales porque grabaría impuesto sobre impuesto y así sucesivamente. Es un impuesto que tiende a facilitar tanto su cumplimiento por parte de los contribuyentes como su control por parte del fisco.

**9. ¿Cuáles cree que podrían ser las ventajas y desventajas de la operatividad el impuesto único?**

Depende como se establezca. En forma general, ventaja, se cobra un solo impuesto, un solo formulario, un solo plazo de pago, fiscalización a un solo impuesto, disminución de personal de recaudación. Desventaja si es un impuesto en cascada, la misma base imponible se grava tres, cuatro o más veces depende de las transacciones financieras. Esto provocará de inmediato inconstitucionalidades. Además según los análisis y proyecciones realizadas la tasa tendría que ser entre un quince o veinte por ciento para que cumpla las expectativas de cantidades necesarias de recaudación, lo cual deja de ser atractivo para el contribuyente y se convertiría en una carga muy pesada.

**10. ¿Considera viable implementar un sistema de impuesto único en Guatemala como sustituto del impuesto sobre la renta?**

Si solamente reemplaza al ISR, no es impuesto único, porque quedan el IVA, el ISO, el timbre, el IUSI, etc., y habría que ver las particularidades en cuanto a base imponible, tipo impositivo, exenciones, exoneraciones, etc., para concluir si es o no más de lo mismo. Entonces, al eliminarse todos los impuestos la tarea de recaudar las metas presupuestarias serían mucho más complicadas para la Administración, porque si no se llega a la meta con la gran gama de impuestos con los que se cuenta mucho menos con uno solo que tendría un porcentaje muy alto sobre las rentas y que por lo mismo dejaría de ser atractivo no solo para los contribuyentes sino que también para la inversión extranjera.