

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"Propuesta de un Tipo Impositivo Unico en el Impuesto Sobre la Renta"
TESIS DE POSGRADO

ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL
CARNET 24088-12

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"Propuesta de un Tipo Impositivo Unico en el Impuesto Sobre la Renta"

TESIS DE POSGRADO

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

POR

ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

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. ERWIN IVAN ROMERO MORALES

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. ANA ELLY YOVANY LOPEZ OLIVA DE BONILLA
MGTR. LEONEL ARMANDO JOSÉ MENDIZÁBAL PORTILLO
MGTR. SILVIA LILIANA CASTILLO MARTINEZ



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07596-2015

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL, Carnet 24088-12 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07131-2015 de fecha 8 de julio de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"Propuesta de un Tipo Impositivo Unico en el Impuesto Sobre la Renta"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de junio del año 2015.



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



Guatemala, 8 de junio de 2015

Señores
Consejo Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar

Señores Miembros del Consejo:

Estimados señores, por este medio hacemos de su conocimiento que como integrantes de la Terna Examinadora de Tesis del estudiante, Licenciado **ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL**, hemos aprobado por **UNANIMIDAD** la Tesis titulada **“PROPUESTA DE UN TIPO IMPOSITIVO ÚNICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**. Toda vez que a la misma se han incorporado las observaciones formuladas en el examen privado de defensa de tesis para el cual fuimos designados.

No habiendo más que hacer constar nos suscribimos de ustedes agradeciendo la atención que se sirvan prestar a la presente.

Atentamente:


M.A Ana Ely Lopez Oliva


M.A Leonel Mendizábal


M.A Silvia Liliana Castillo Martínez

Guatemala, 12 de febrero de 2015

Doctor
Hugo Rolando Escobar Menaldo
Decano de la Facultad de C.C.J.J. y S.S
Universidad Rafael Landivar.
PRESENTE.

Doctor Escobar Menaldo:

Estimado señor Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landivar, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona, para realizar asesoría del trabajo de tesis del estudiante **ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL**, carné número 24088-12, sostuve varias reuniones con dicha estudiante, en donde se le proporciono literatura tributaria a efecto de clarificar algunos conceptos generales y algunas observaciones, para enriquecer el presente trabajo, así también en dichas reuniones se analizaron algunos de los criterios doctrinarios, las cuales se incluyeron en el presente trabajo.

El trabajo de tesis se denominó en forma final por el estudiante Angelico Leonel Otoy Sajbochol de la siguiente forma: **"PROPUESTA DE UN TIPO IMPOSITIVO UNICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"**. Luego de analizar algunos elementos importantes y conceptos generales que se incorporaron al mencionado trabajo de tesis, el cual fue asesorado y confrontado con la normativa aplicable y los criterios doctrinales, legislación de la República de Chile, algunos fallos de la Corte de Constitucionalidad todos en materia tributaria, considero que el mismo, reúne y cumple con los requisitos necesarios que establece esa casa de estudios para su elaboración, en razón de lo cual doy mi dictamen como asesor, en forma favorable al mencionado trabajo de tesis.

Sin otro particular me suscribo de usted, en forma respetuosa,



Erwin Iván Romero Morales
ABOGADO y NOTARIO

Licenciado Erwin Iván Romero Morales.
5 calle 12-05, zona 8, Condominio Las Ceibas,
Sector B-3 Ciudad San Cristóbal, Municipio de Mixco
Teléfonos: 24808779.

DEDICATORIA

A DIOS: Luz y guía en mi caminar. Gracias por darme la sabiduría y el entendimiento en todas las etapas de mi vida.

A Mis Padres: Santos Otzoy y María Macaria Sajbochol Quiná por su cariño, comprensión, educación, enseñarme principio y valores y por ser mis ejemplos a seguir.

A mi Esposa: Marcela Judith Coronado Chilel por su inmenso amor, por ser el complemento perfecto en mi vida, la cual no sería él mismo sin ti y no habría alcanzado esta meta sin tu ayuda.

A mis Hijos: Jose Angel y William Leonel, porque son regalo de Dios, fueron mi inspiración y por quienes me esforzaré para darles solo buenos y sanos ejemplos.

A mis Hermanos: Luisa Ofelia, Felipe Gilberto y Blanca Azucena por todo sus apoyos incondicionales y solidaridad a lo largo de toda mi vida, los quiero mucho.

A toda mi familia: Con mucho cariño y respeto, en especial a mis sobrinos y sobrinas por todo el amor y el apoyo en todos los sentidos que me externan.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales te llevaré siempre en mi corazón, porque en tus aulas he obtenido infinidad de conocimientos que ahora me permiten convertirme en Magister.

A: La Universidad Rafael Landivar digna casa de estudios formadora de profesionales con principios, valores éticos y morales.

Responsabilidad: “El Autor es el único responsable de los contenidos y conclusiones de la tesis”

RESUMEN

La investigación que se realiza es de tipo jurídico propositiva, que consiste en analizar la forma cómo funciona el sistema tributario del impuesto sobre la renta. No se logra recaudar las cantidades presupuestadas, esto se debe en parte a problemas de evasión y elusión fiscal en este impuesto, que tienen su origen en la desconfianza de los contribuyentes. Se argumenta sobre los beneficios de los sujetos de la relación jurídica tributaria, de tener un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, la certeza y seguridad jurídica que ofrece, la ventaja económica para la inversión, en lo social se puede incluir a un sector de la sociedad que al día de hoy no tributan dicho impuesto en forma voluntaria, la ventaja administrativa para la Superintendencia de Administración Tributaria al fortalecer la fiscalización de los contribuyentes con controles cruzados, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta cumplen con los principios constitucionales. La investigación puede ser implementada como una política de gobierno.

“PROPUESTA DE UN TIPO IMPOSITIVO ÚNICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”

INTRODUCCIÓN

Guatemala, cuenta con una recaudación tributaria que constituye la principal fuente de ingresos del Estado y no se logra recaudar las cantidades presupuestadas, debido en parte a problemas de evasión, elusión fiscal y falta de cultura tributaria.

Otros Estados, han ampliado el alcance de la acción fiscalizadora, a través de la simplificación en las gestiones y obligaciones formales y sustanciales que debe cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, a quienes se les ha hecho partícipes en esta labor, a través de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

Lo medular de la presente investigación es justificar jurídicamente la conveniencia de tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, evidenciando las ventajas para los sujetos de la relación jurídica tributaria, en virtud que el tipo impositivo actual tiene variados regímenes de tributación para las personas jurídicas, personas individuales, rentas de capital, para los no residentes y más; y variadas exenciones para las personas, lo que ocasiona en algunos casos confusión en los contribuyentes al determinar los costos y gastos deducibles, por la separación entre lo que es útil, necesario, pertinente o indispensable para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

El objetivo general de la presente investigación es analizar la necesidad de tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, a través de diferenciar los tipos impositivos existentes en la doctrina y los llamados flat tax, con los tipos impositivos progresivos, llamados en la doctrina como tarifas diferenciadas, adecuando la propuesta con los principios constitucionales en materia tributaria. En cuanto a los objetivos específicos, se considera el funcionamiento del sistema tributario del Impuesto Sobre la Renta actual como deficiente, de difícil interpretación y cumplimiento de la obligación tributaria; se propone un cambio necesario, con la finalidad de impulsar y mejorar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta por medio de un tipo impositivo único. Se sugiere un cambio en las obligaciones formales para cumplir con la obligación tributaria sustancial del Impuesto Sobre la Renta para evitar la elusión y evasión fiscal.

Se propone la implementación del sistema de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa del 10 %, que presente los resultados esperados para la mejora de los indicadores sociales, económicos y jurídicos del Estado guatemalteco, de la economía de las familias guatemaltecas para lograr el bien común.

La investigación consta de cuatro capítulos, en el primero se menciona y se describen los principios constitucionales de los impuestos directos, en el segundo se argumenta sobre las bases de recaudación de los impuestos directos y la utilidad de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en el sistema tributario guatemalteco; en el tercero se argumenta sobre los beneficios jurídicos tributarios, para los sujetos de la relación jurídica tributaria, en caso de tener en Guatemala, un tipo impositivo único y bajo

del Impuesto Sobre la Renta; en el último capítulo se presenta, discute y analizan los resultados de entrevistas realizadas.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario	1
1.2. Autonomía del derecho tributario	2
1.3. El enfoque administrativo del Derecho Tributario sustantivo	4
1.4. Derecho Constitucional Tributario.....	6
1.5. El Poder Tributario	8
1.6. Principios del Derecho Tributario y de los impuestos directos	9
1.6.1. Principio de doble imposición interna	11
1.6.2. Principio de legalidad	16
1.6.3. Principio de igualdad	23
1.6.4. Principio de equidad	28
1.6.5. Principio de proporcionalidad	29
1.6.5.1. La renta	30
1.6.5.2. Las deducciones	31
1.6.5.3. Retenciones a asalariados	32
1.6.6. Principio de propiedad privada	34
1.6.7. Principio de no confiscación	34
1.6.8. Principio de capacidad de pago	38
1.6.9. Principio de generalidad	43
1.6.10. Principio de seguridad jurídica.....	44
1.7. Impuesto sobre la renta de tipo impositivo diferencial o variable.....	52
1.7.1 El Impuesto Sobre la Renta	55
1.7.1.1. Historia del impuesto sobre la renta en Guatemala	57
1.7.1.2. Renta neta	58

	Pág.
1.7.1.3. Sistema cedular.....	62
1.7.2. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República	64
1.8. Problemas generales del sistema tributario guatemalteco	68
1.8.1. Antecedentes del tipo impositivo único (flat tax)	68
1.8.2. Desventajas o problemas del impuesto sobre la renta de tipo impositivo único.....	72
1.9. Impuestos bajos únicos y entornos empresariales	75
1.10. El sector informal	76

CAPÍTULO II

2. Bases de recaudación de los impuestos directos.....	83
2.1. La Legislación vigente del impuesto sobre la renta; en relación a la tasa única del Estado chileno del impuesto a las ganancias	96
2.2. Ejemplos que demuestran cómo ha funcionado un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta	98
2.3. Experiencias de un tipo impositivo único en Latinoamérica	100
2.4. El sistema chileno en el impuesto a las ganancias	104
2.5. El sistema de impuesto sobre la renta chileno	105
2.6. Utilidad de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta en el sistema tributario guatemalteco	111

CAPÍTULO III

3. Argumentos sobre los beneficios jurídicos tributarios, para los sujetos de la relación jurídica tributaria, en caso de tener en Guatemala, un tipo impositivo único y bajo del Impuesto Sobre la Renta	115
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

	Pág.
3.1. Cuadro comparativo de ingresos de Impuesto Sobre la Renta de un asalariado actual y la propuesta de tasa plana del 10%.....	122
3.2. La conveniencia de tener en Guatemala un tipo impositivo único, del Impuesto Sobre la Renta	130
3.3. La actitud empresarial en Guatemala, especialmente de la Asociación Guatemalteca de Exportadores	140
3.4. La economía informal actual, la conveniencia de pasar a ser parte de la formalidad	143
3.5. Ventajas para el sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta al tener un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta	150
3.6. Utilidad de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta en el sistema tributario guatemalteco.....	151
3.7. Modelo de la sociedad guatemalteca	152
3.8. Inconvenientes de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	156
3.9. Pagos en exceso en el Impuesto Sobre la Renta	160
3.10. Clasificación de las exenciones de impuestos	162
3.11. Fechas de los pagos del Impuesto Sobre la Renta	167
3.12. Exoneración de recargos tributarios, su retroactividad y el principio indubio pro-contribuyente	176
3.13. Interpretación de la propuesta de un tipo impositivo único en el Impuesto Sobre la Renta.....	180
3.14. Agujero en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado de Guatemala para el periodo fiscal del año 2013	185
3.15. El principio de progresividad en el Impuesto Sobre la Renta con un tipo impositivo único	190
3.16. Reglamento del Impuesto Sobre la Renta	197
3.17. Proyecto de ley de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta	199

CAPÍTULO IV

4. Presentación, discusión y análisis de resultados de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta	209
4.1. Análisis de Estados con distintos sistemas tributarios	238
4.1.1. Sistemas de tributos múltiples.....	238
4.1.2. Sistemas de tributos de tipo impositivo único (Flat Tax)	240
CONCLUSIONES	245
RECOMENDACIONES	249
BIBLIOGRAFÍA	253
Instrumentos	263
Gráficas del resultados de las entrevistas	266

CAPÍTULO I

Derecho Tributario

1. Derecho tributario

El Derecho Tributario sector de importancia excepcional de toda sociedad, ha dado lugar a una intensa elaboración doctrinal, hasta el extremo de eclipsar otros aspectos de la actividad financiera y económica. Es la rama del Derecho Financiero que estudia el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

Organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y regula las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público. Por su incidencia universal en todos los ciudadanos, su coercitividad, el tributo ha atraído de modo especial la atención de la doctrina jurídica, siendo la parte del derecho financiero de mayor desarrollo dogmático, sustantivo y práctico. Los autores Miguel Ángel García de la Mora y Leonardo Martínez Lago, mencionan lo siguiente “Está dotado de una fisonomía peculiar, reviste gran importancia práctica y denota una rotunda trabazón entre sus diversas instituciones.”¹

¹ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel. **Derecho Financiero y Tributario**. Ed. Madrid. 1989. Pág. 28

Continúan manifestando que “Los doctrinarios modernos se preocuparon en estudiar al Derecho Tributario, olvidándose el estudio científico del Derecho Presupuestario, dejando con libre albedrío a los políticos para gastar sin respetar el principio de justicia en el gasto público, la doctrina estudia en forma profunda la progresividad en los ingresos, proscribiendo casi en su totalidad la proporcionalidad, sin embargo el principio de progresividad debe de estar presente en el gasto e incluso debe de someterse a juridicidad a los gastos públicos, con el objeto de tener un equilibrio social y no condenar a tener Estados fallidos en las futuras generaciones. Ya que los Estados de bienestar al día de hoy son insostenibles por falta de progresividad en los gastos.”² En el caso de Guatemala la deuda pública ha aumentado considerablemente por la falta de eficiencia y eficacia en la recaudación de los tributos, principalmente los impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta.

1.2. Autonomía del Derecho Tributario

En el Derecho Tributario, puede afirmarse que es legítimo que las normas jurídicas tributarias creen conceptos e instituciones propias, que señalan sus caracteres legales como ejemplo: crédito fiscal, retención, exención, sustitución, percepción, tipo impositivo único en los impuestos directos, evasión, defraudación, elusión, repercusión, etc.

Por la misma razón es también legítimo que el Derecho Tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les otorgue una acepción diferente de la que tiene

² García de la Mora. **Ob. Cit.** Pág. 29

en sus ramas de origen, ejemplo: compraventa, permuta, arrendamiento, enajenación inmobiliaria, domicilio fiscal, residencia, ausentismo y muy recientemente la simulación tributaria, suspendida por la honorable Corte de Constitucionalidad mediante publicación en el Diario Oficial con fecha diez de mayo de dos mil doce, el cual suspendió provisionalmente el artículo 31 del Decreto del Congreso de la República 4-2012 denominada: Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y Contrabando, más conocida como “Ley Antievasión II”, declarándola inconstitucional en forma definitiva mediante sentencia de fecha 11 de julio de 2013 publicada en el Diario Oficial el 21 de agosto de 2013, que le permitía a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) aplicar ajustes a los contribuyentes que consideraba que estaban engañando a la autoridad fiscal vía la simulación de los actos y negocios jurídicos con el objeto de eludir la obligación tributaria, etc. Pero lo discutible es que de estas realidades intente extraerse una noción de autonomía científica del Derecho Tributario.

No se utiliza el concepto de autonomía del Derecho Tributario; ya que la ciencia del derecho es una sola; sin embargo para fines didácticos, la doctrina universal acepta la autonomía de las diferentes ramas siempre que tengan sus propios principios, normas, instituciones, doctrinas e incluso jurisprudencia; y el Derecho Tributario cumple con dichos elementos. Afirma Norberto Godoy que “Puesto que se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho se halla constituido por partes autosuficientes, cuando la realidad hace que sea en una visión total del conjunto, a fin

de comprender de mejor manera las instituciones y los conceptos jurídicos que deba analizar.”³

Por su parte Héctor Villegas explica que “Por ello, el singularísimo normativo de este grupo de reglas, le permite tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas de derecho, asignándoles un significado diferenciado.”⁴

Existen corrientes que establecen que el Derecho Tributario está más ligado al derecho privado que al derecho público, sin embargo la prestación pecuniaria que debe de satisfacer todo contribuyente en la relación jurídica tributaria, es la plena manifestación del *ius imperium* del Estado.

1.3. El enfoque administrativo del Derecho Tributario sustantivo

Los enfoques del derecho Tributario son “La doctrina del Derecho Tributario está dividida en dos enfoques. El primer enfoque, tiene como punto de partida la existencia de una rama de la administración pública, acompañada a veces por inspectores tributarios especializados en la materia tributaria. Algunos nombres asignados a esos cuerpos revelan su razón de ser, a saber: policía tributaria, guardias de finanzas, inspectores tributarios, etc. El segundo enfoque, toma como punto de partida el fenómeno de la vida social y de la necesidad de recursos estatales, destacándose los

³ Godoy, Norberto. **Reflexiones Sobre la Autonomía del Derecho Tributario**. Ed. Buenos Aires. 1992. Pág. 2

⁴ Villegas Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ed. Buenos Aires: Depalma. 1987. Pág. 8

impuestos, cuyo pago y fiscalización representan el propósito fundamental de las leyes impositivas.”⁵

Aún reconociendo este objeto como contenido fundamental de la administración fiscal, es innegable que el segundo enfoque busca la esencia de la materia tributaria, mientras que el primero magnifica el papel de la administración tributaria, para la recaudación de los impuestos. El derecho privado regula las relaciones más generales de las personas, los bienes, las obligaciones y los contratos entre los particulares; y el derecho público regula cualquier actuación en la cual se encuentre relacionado todo lo público, relaciones del Estado y sus instituciones, así como de estas con los particulares. .

Los dos enfoques mencionados del Derecho Tributario, van acompañados con una carga ideológica. “En efecto, se pretende, por un lado, someter al Derecho Tributario a los principios del derecho privado, lo que traiciona el origen ideológico individualista o liberal. Por el contrario, la doctrina que asimila el Derecho Tributario al Derecho Administrativo se inspira, a menudo, en una concepción estadólatra, con fácil degeneración en una doctrina totalitaria.”⁶

Sin embargo, al día de hoy es claro que el Derecho Tributario no se ajusta a la autonomía de la voluntad ya que no existe auto decisión de los sujetos de la relación jurídica tributaria, no existe autoformación, se rige principalmente por el principio de legalidad, reserva de ley justicia tributaria, y menos se da la auto vinculación, el sujeto

5 Villegas. **Ob. Cit.** Pág.10

6 Jarach, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Ed. Abeldo - Perrot. 1999. Pág. 87

pasivo de la relación jurídica tributaria se encuentra regulado en la ley, se rige principalmente en el imperio del Estado para satisfacer principalmente el gasto público, no existe autonomía de la voluntad en la relación jurídica tributaria.

Todo Estado necesita regular legalmente los impuestos para no convertirse en Estado fallido, como menciona Samuel González Ruíz “El problema no es crear esas policías, problema es que sus agentes estén corrompidos. Las soluciones no son únicas, depende de la realidad de cada país. Lo que es importante es que tengan policías institucionales, que tengan un rechazo alto a la corrupción. El problema es siempre fortalecer al Estado en cuatro vías. Primero, que tenga la capacidad de recaudar dinero suficiente, hacer que las personas paguen impuestos. Segundo, tener la capacidad de dirimir los conflictos sociales aun entre los grandes tiburones del Estado. La tercera es otorgar los satisfactores que requiere la gente. El siguiente elemento es generar y tener la capacidad de dar un buen plan de vida a sus ciudadanos.”⁷. Hacer que paguen impuestos en el modo, tiempo y espacio que mayor posibilidad, tenga el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en cercenar parte de su riqueza es lo ideal.

1.4. Derecho Constitucional Tributario

La Constitución Política de la República de Guatemala es el magno texto al cual debe de sujetarse toda norma jurídica tributaria que busque gravar una renta, un patrimonio o el consumo, “El objeto de estudio de este conjunto de normas jurídicas que se han

⁷ González Ruíz, Samuel. 2015. Guatemala se tiene que hacer la pregunta sobre si está mejor con la CICIG o sin ella. El Periódico, 28 de marzo. Página 4.

denominado Derecho Constitucional Tributario, lo constituye el derecho del Estado a establecer circunstancias en que se podrá pretender el tributo y con qué límites; así como el deslinde y compatibilidad de las potestades tributarias, cuando en un Estado estas son plurales.”⁸ Motivo por el cual la formación de una norma jurídica tributaria debe de cumplirse el debido proceso legislativo, no crear normas casuísticas sin la técnica adecuada.

En este sentido, “el Derecho Constitucional Tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria, tanto en la formación y aplicación de los tributos, y regulado en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen.”⁹ Para evitar interpretaciones sin el rigor científico que deben de llevar, máximo cuando lo que se busca es gravar una manifestación de riqueza.

Al decir del autor De la Garza, “son las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales.”¹⁰

En el caso guatemalteco el Derecho Constitucional Tributario está desarrollado plenamente, e incluso hay suficiente jurisprudencia constitucional que desarrollan los principios, garantías y derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, específicamente en el sentido que algunos municipios disfrazan arbitrios municipales, como tasas municipales, sin que se cumplan con los requisitos formales de una norma jurídica, sin tener la potestad legislativa para crear, modificar o derogar leyes, motivo

⁸ Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 9

⁹ Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 10

¹⁰ De la Garza, Jorge. **Fundamentos de derecho Tributario.** Ed. Alhambra Mexicana. 1995. Pág. 5

por el cual la Corte de Constitucionalidad en el ámbito de su función de interpretar la Constitución Política de la República, en varias sentencia ha declarado la inconstitucionalidad general de varias ordenanzas municipales, disfrazados de tasas.

1.5. El Poder Tributario

También llamado potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial, siempre que se respeten los principios constitucionales que más adelante se desarrollaran en la presente investigación.

Es decir que, esto importa al poder coercitivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas, patrimonio y consumo, cuyo destino es cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas para lograr el bien común. Esta potestad del Estado se encuentra regulado en el artículo 171 inciso a de la Constitución Política de la República, que establece lo siguiente: a) Decretar, reformar y derogar las leyes. En consecuencia la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes formales y sustantivos necesarios para tal obtención.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece lo relacionado a la potestad tributaria en Guatemala, e indica que el “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar

impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a)El hecho generador de la relación tributaria; b)Las exenciones; c)El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d)La base imponible y el tipo impositivo; e)Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f)Las infracciones y sanciones tributarias. Son *nulas ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Es importante señalar que, al hablar de la potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, deberá considerarse que esto significa: “por un lado, supremacía y por otro sujeción. Es decir, la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente; frente a una más indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. Esta potestad es necesaria no solamente en el plano abstracto como mera facultad, sino también cuando se materializa.”¹¹

1.6. Principios del Derecho Tributario y de los impuestos directos

Los principios son mandatos de optimización, condicionados por las posibilidades fácticas o jurídicas, se cumplen en ocasiones, sin embargo deben de cumplirse en un grado óptimo, cumplirse lo más posible.

¹¹ De la Garza. **Ob. Cit.** Pág. 49

Dentro de las obligaciones del Estado está el bien común pero, “Para lograr el bien común, el Estado pudiera lesionar otros derechos fundamentales, para eso existen los límites, como el principio de proporcionalidad, que se subdividen en idoneidad, necesidad, proporcionalidad en el sentido estricto; así para saber cual derecho prevalece cuando estamos ante dos derechos fundamentales se utiliza la proporcionalidad.”¹²

La idoneidad significa realizar el fin que se pretende, se necesita pagar impuestos, se debe pagar para el sostenimiento de las cargas del Estado, es una obligación cívica, es una necesidad, es lo que el Estado necesita para cumplir sus funciones, no hay otra mejor opción, y la proporcionalidad en sentido estricto consiste en darle sentido jurídico, poner en la balanza de la justicia, usando la regla de prevalencia condicionada, dependiendo de la circunstancia del caso concreto, derecho a la propiedad privada, derecho a la vivienda digna, etc.

Todo principio tributario, debe de aplicarse lo más posible, dependiendo las circunstancias fácticas y jurídicas del tiempo, modo y espacio en que se debe de cumplir el principio, sin violentar otro derecho fundamental.

De acuerdo a la normativa constitucional guatemalteca, entre los principios que inspiran al Derecho Tributario, especialmente los impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta, se encuentran entre otros los siguientes:

12 Cárdenas Gracia, Jaime. Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad. México, UNAM, 2004, Página 86.

1.6.1. Principio de doble imposición interna

En los diferentes Estados pueden surgir conflictos de doble o múltiple imposición entre el ente central y los Estados o Municipio, o de estos últimos entre sí. Este fenómeno es perjudicial, porque significa: multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal, la elusión fiscal, la simulación fiscal e incluso la defraudación fiscal, es decir, la resistencia del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria para pagar los impuestos en forma voluntaria.

La doble tributación normalmente se da a nivel internacional, la cual se produce cuando dos Estados soberanos gravan, en ejercicio de sus respectivas potestades tributarias, un mismo comportamiento o actividad del obligado tributario, que revele una capacidad contributiva. Esa concurrencia de potestades, principalmente, ofrece más conflictividad en tributos que gravan las rentas o rendimientos, en consecuencia, puede existir doble tributación internacional y doble tributación interna.

En Guatemala puede existir doble tributación interna, en el supuesto que un municipio apruebe más de una tasa, con el mismo hecho imponible, periodo impositivo y obligue a su pago al mismo sujeto pasivo o cuando el Congreso de la República apruebe más de un impuesto con las mismas condiciones ya señaladas, sin embargo las normas jurídicas de Guatemala no se permite la doble imposición.

El mandato de prohibición a la doble tributación interna vincula al legislador tributario postconstitucional y no al preconstitucional, tal como afirma el Magistrado Edmundo Quiñonez Solórzano en el voto razonado que hiciera a la sentencia del 3 de febrero de 1989: “los requisitos que establece la Constitución política de la República, en este respecto, no puede tener vigencia para leyes que hayan establecido tributos con anterioridad, pues la Constitución Política de la República se refiere al Congreso establecido en ella misma, el cual conforme a su artículo 21 transitorio, al quedar instalado, marcó la fecha de vigencia de la Constitución. De otra manera, serían inconstitucionales muchos de los tributos establecidos antes, y especialmente todos los arbitrios municipales que no hubiesen sido renovados por el Congreso actual, lo que indudablemente no es la intención constitucional, ni podría resultar de su correcta aplicación, sin darle retroactividad. Es pues porque los requisitos que impone el artículo 239 de la Constitución Política de la República a las leyes tributarias no pueden ser aplicables a Leyes emitidas con anterioridad a su vigencia, por los órganos que en sus respectivas fechas tenían potestad de imponer tributos, por lo que el artículo 8 del Decreto-Ley 34-84 no es inconstitucional.”¹³ El objeto o materia imponible es la cosa o bien económico sobre la cual recae o pesa el tributo, esto es: la riqueza gravada.

El legislador, cuando configura el hecho imponible, puede apoyarse o descansar sobre una parte o sobre la totalidad de dicha manifestación de riqueza. En caso abarque completamente la riqueza gravada, la agotará desde el punto de vista de la imposición, por lo que no podrá establecer otros hechos imposables a partir de la misma sin provocar una doble tributación, salvo que en la ley incorpore las medidas correctivas

¹³ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 11. Expediente número 182-88. Pág.7

para evitar este vicio, tal como exenciones o deducciones en la base imponible o en la cuota. Así las cosas, es constitucionalmente válido que el legislador tributario establezca varios hechos imponibles sobre una misma riqueza o materia imponible, siempre que aquellos sean diferentes. Por consiguiente, uno de los aspectos fundamentales para determinar la doble o múltiple tributación, es la identidad de hechos imponibles.

Sin embargo, la doble imposición está normada, definida y reglamentada con puntos y comas como una prohibición constitucional en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, motivo por el cual se hace innecesario su transcripción en la presente investigación.

Sin embargo puede afectar a la microeconomía y la macroeconomía guatemalteca cuando dos o más tributos tengan el mismo hecho imponible y se grava sobre la misma riqueza del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. No hay doble tributación cuando el objeto del tributo es igual, pero los hechos generadores son distintos, la Corte de Constitucionalidad distingue al hecho, del objeto imponible en la siguiente sentencia: "Doctrinariamente se distingue entre objeto del tributo y hecho generador. Mientras el primero es un elemento de la misma realidad que soporta el gravamen, como sucede con la renta, el patrimonio, la propiedad de un inmueble, para no citar sino los ejemplos más comunes, el segundo es una realidad jurídica, producto directo de la norma. Esta distinción reviste especial importancia en el caso de la doble imposición, porque, como dicen Queralt y Lozano, "sobre un mismo objeto puede el sistema tributario articular diversos tributos, siendo lo determinante para que no exista doble imposición el que no

coincidan sus hechos imponible, más concretamente, sus presupuestos objetivos. Por ello, debe insistirse una vez más, en que la aplicación de la norma fiscal debe atender exclusivamente al presupuesto que ella misma ha diseñado, y no al hecho de la realidad sobre el que se base". Curso de Derecho Financiero y Tributario. 5a. Edición. Tecnos, Madrid, 1994 págs. 262 y 262). Un ejemplo que puede citarse en el caso de Guatemala para ilustrar los anteriores conceptos, es el del Impuesto Único sobre Inmuebles que afecta a un determinado bien raíz y el Impuesto sobre Tierras Ociosas que también podría recaer sobre ese mismo bien aunque por distinto motivo. En ambos eventos el objeto del tributo es igual (bien raíz) pero los hechos generadores son distintos por lo que no se podría denunciar doble imposición.”¹⁴ Pueden existir tributos en los que el objeto imponible dista del hecho imponible.

En este sentido, la Honorable Corte de Constitucionalidad argumenta que “(...) El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la ley fundamental, pero al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto porque ese incremento no tendería a su eliminación

¹⁴ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 56. Expediente número 829-98. Pág.15

progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado.”¹⁵

Es menester indicar que a criterio de dicho ente constitucional “(...) El artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente la delimitación de la cuota tributaria; es decir la regulación de las tarifas o alícuotas individuales.

Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específicamente que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigualdad situación de los potenciales contribuyentes.

Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específicamente (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo).”¹⁶

¹⁵ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, ob cit. Pág.18

¹⁶ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 63. Expediente número 1233-03.Pág. 23

1.6.2. Principio de legalidad

Este principio significa que no puede haber tributos sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*).

El principio de legalidad consiste en que los tributos se deben de establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales, heterónomas, coercitivas, bilaterales y emanadas del poder legislativo, en el caso guatemalteco le corresponde con exclusividad al honorable Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo a lo normado en el artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República que establece: Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes; c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, conforme las necesidades del Estado y determinar la base de su recaudación; (...).

De la Garza menciona que “El principio de legalidad tributaria, la cual la doctrina también la ha denominado, como principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos y por dicho principio se exige que la administración tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.”¹⁷

¹⁷ De la Garza. **Ob. Cit.** Pág. 64

El principio de legalidad, dice García Belsunce, citado por Neumark Gerlof: “constituye una garantía esencial en el derecho constitucional, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica.”¹⁸

Por su parte Gerlof-Neumark señala que “Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, lo que ha sido calificado como el principio común del Derecho Constitucional Tributario, en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones de un Estado de derecho constitucional.”¹⁹

En todo caso Ramón Valdés Costa argumenta que “Lo que actualmente se discute es la amplitud del contenido de la ley tributaria. Modernos tratadistas italianos y españoles opinan que la ley es solo la base sobre la cual se ejerce la potestad tributaria. Para estos autores, basta con que la ley establezca algunos principios fundamentales, para luego ser integrada por el poder ejecutivo mediante delegación de facultades. Téngase en cuenta que estos autores se basan en las constituciones respectivas. La italiana dispone que ninguna prestación patrimonial puede ser impuesta si no sobre la base de la ley, mientras que la española dice que solo se podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”²⁰

18 Gerlof-Neumark. **Principios de la Imposición**. Ed. Buenos Aires, El Ateneo. 1961. Pág. 71

19 Valdés Costa, Ramon. **El Principio de Legalidad**. Ed. Buenos Aires. Depalma. 1996. Pág. 80

20 Villegas, **Ob. Cit.** Pág. 57

Por otra parte se tiene el principio de reserva de ley en materia tributaria que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), “solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo, también similar a la teoría del paralelismo de las forma. Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rangos análogos, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y como modo de funcionamiento lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado. Se trata por lo tanto de un principio tributario formal que limita el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (leyes, decretos legislativos y ordenanzas municipales, de ser el caso).”²¹

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad establece que el impuesto puede definirse citando a Ehigberg, “como exacción del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables, siendo estos hechos imposables ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”²²

21 Bravo Cucci, Jorge. **Fundamentos de derecho Tributario**. Ed. Espalsa. 1992. Pág. 39

22 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 11. Expediente número 182-88. Pág. 19

En tal sentido la Constitución Política de la República de Guatemala, define los aspectos en la determinación de las bases de recaudación, de la manera siguiente:

El hecho generador de la relación tributaria: Conforme a la jurisprudencia guatemalteca, “(...) hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario regula: hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. De acuerdo a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse, y b) Periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado periodo.”²³ En el caso del Impuesto Sobre la Renta es periódico, se va cumpliendo y generando el tipo a través del tiempo en forma constante.

Las Exenciones: “(...) Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se

²³ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 31. Expedientes acumulados números: 269-92, 326-92, 352-92, y 41-93; Págs. 24, 33,44,48

excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no (...).”²⁴

Sigue instruyendo el Tribunal Constitucional guatemalteco que “(...) En materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo al principio de igualdad fiscal, entendiendo como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas (...).”²⁵ Siempre tienen justificación constitucional, ya sea porque cumplen una función estatal o porque tienen un fin extrafiscal al tutelar un Derecho fundamental.

El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria: “(...) el Código Tributario (...) Decreto 6-91 del Congreso de la República en su artículo 18 identifica al sujeto pasivo

24 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 27. Expediente número 284-92. Pág. 20

25 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 54. Expediente 105-99. Pág. 41

como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aún más, en los artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo código en relación con el responsable. La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el artículo 95, al atribuir responsabilidad a estos solamente si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. La actividad profesional de los contadores públicos, auditores y peritos contadores como profesionales, en consecuencia, queda sujeta a esta sola norma legal que los hacen responsables por dolo y sin señalar responsabilidad solidaria; de ahí que, cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la constitución ni la ley le dan (...).”²⁶

La base imponible y el tipo impositivo: “(...) es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base

26 Bravo. **Ob. Cit.** Pág. 42.

imponible. Que debe quedar así definida en la ley teniendo presente que siendo esta última una disposición que por su naturaleza tiene carácter general, la base imponible debe describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura a cada caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino es función que se desenvuelve en su aplicación en relación Estado contribuyente (...).”²⁷

Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, Las infracciones y sanciones tributarias: “Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales regaladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Así mismo agrega que la Constitución en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar

27 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 80. Expediente acumulados números 10-88, y 38-88. Pág. 53

arbitrariedades y abuso de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria (...).”²⁸

1.6.3. Principio de igualdad

El principio Constitucional de igualdad consagrado en la Constitución Política de la República en el artículo 4o. Libertad e igualdad, se regula así: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

Actualmente existen corrientes doctrinarias que tienden a eliminar principios Constitucionales como el de capacidad contributiva, principio de universalidad, principio de no confiscatoriedad, ya que los consideran redundantes, con el objeto de englobarlo en un solo principio como lo es el de igualdad, es una corriente que se utiliza principalmente en Alemania, ya que en la Ley Fundamental de Bonn, que hace las veces de la Constitución de Alemania, no se encuentra regulado el principio de capacidad contributiva, sin embargo si regula en dicha Ley Fundamental el principio de igualdad el cual es suficiente para desprenderse los otros principios constitucionales que se pretende eliminar.

²⁸ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 31. Expediente número 231-93. Pág. 11

Dice bien Giuliani Fonrouge, “que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la época precedente.”²⁹

Continúa exponiendo el ya citado autor que “La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual de su *quantum* para cada uno de los habitantes sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello a su vez, supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponde tratamiento desiguales y a la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son, razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.”³⁰

En condiciones iguales debe de tratarse igual, en condiciones desiguales debe ser tratado el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en forma desigual, sin embargo un tercer juicio sería que en cuestiones desiguales, una persona es tratado en forma igual, es posible, siempre que exista una base razonable para llegar a esa conclusión diferenciadora, “está garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera podrá invocarse que está violando el principio de igualdad si se estima diversidad de capacidades contributiva no

29 Fonrouge Giuliani, Carlos M. **Derecho Financiero. Tomo I.** Ed. Depalma. 1962 Pág. 303

30 Fonroug Giuliani, Carlos M. **Ob. Cit.** Pág. 304

obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual.”³¹ En las relaciones interpersonales siempre deben de ser tratados iguales los actos y los hechos, nunca a la persona. Para la jurisprudencia constitucional guatemalteca se contempla de la siguiente manera: “(...) el principio de igualdad plasmado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que a situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone que a situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge (...).”³²

En una opinión consultiva la Corte de Constitucionalidad respondió, “(...) la cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, si no se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del

31 Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 29

32 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 24. Expediente número 141-92. Pág. 14

derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad (...).”³³ De hecho bajo este argumento del Tribunal Constitucional guatemalteco, el Congreso de la República, han realizado cambios a las leyes tributarias, sin embargo deben ser incorporadas con el carácter de fundamentales al sistema de valores, principios y derechos cuyo resguardo se pretende constitucionalmente y deben partir de una base razonable; aspecto que en la doctrina constitucional se le ha denominado como el debido proceso sustantivo o la connotación sustancial del debido proceso que debe concurrir en la elaboración de una ley; y que debe observarse sobre todo si con ésta (la ley tributaria) se pretende la exclusión de un beneficio, variados regímenes sobre el impuesto sobre la renta, diferentes tipos impositivos, pues tales cambios no puede realizarse sobre premisas irrazonables. La armonía de las normas tributarias partiendo de una base de razonabilidad, al disponer el artículo 239 de la Constitución Política de la República que las referidas normas deben ser emitidas de acuerdo con la equidad y justicia tributaria”, lo que impone que el objeto de la norma esté precedido por un raciocinio jurídico congruente con parámetros de la lógica, equidad y justicia tributaria, observándose así el mandato que contiene el artículo 243 constitucional, respecto de que El sistema tributario debe ser justo y equitativo debiendo ser las leyes tributarias estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, cuya determinación, por elemental lógica jurídica, debe preceder de una base razonable.

³³ Opinión Consultiva de la Corte de Constitucionalidad emitida a solicitud del Presidente de la República, Gaceta número 59. Expediente número 482-98. Pág. 698

“Jurídicamente, hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia y de la legislación, en particular de las constituciones. Esta evolución culmina con identificación del principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación (véase la constitución italiana de 1948, la de España y la de Venezuela).”³⁴

Se continua exponiendo que “La igualdad formal, significa que la capacidad contributiva de toda persona es el de ayudar al sostenimiento de las cargas del Estado para que éste último pueda cumplir con sus fines, impuesto recaudatorio, en cambio la igualdad material consistente en que en toda Constitución Política de la República existen Derechos fundamentales de toda persona que son inalienables de todo ser, que no son otorgados por el Estado, sino que se nacen con ellos y que el Derecho Tributario puede regularlos por medio de fines extrafiscales, como por ejemplo con impuestos ambientales, con el aforismo jurídico quien contamina paga, pero en este supuesto de hecho, el fin no es meramente recaudador, el impuesto como tal, sino lo que se busca es que no se contamine el medio ambiente, al momento en que se contamina se da el hecho generador del tributo y es gravado por un impuesto, con un tipo impositivo, y es en ese momento cuando se da el principio de igualdad material ya que se logra cumplir con un fin extrafiscal consistente en preservar el medio ambiente para futuras generaciones.”³⁵

34 Opinión Consultiva de la Corte de Constitucionalidad emitida a solicitud del Presidente de la República, Gaceta número 59. Expediente número 482-98. Pág. 699

35 Opinión Consultiva de la Corte de Constitucionalidad emitida a solicitud del Presidente de la República, Gaceta número 59. Expediente número 482-98. Pág. 700

En consecuencia un impuesto ambiental e incluso los impuestos extrafiscales son una sanción en sentido negativo, ya que lo que se busca es no realizar la conducta que origina el hecho generador y con esos se logra el cumplimiento de un derecho fundamental normado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en sentido positivo se busca preservar el medio ambiente y o en su caso aumenta el gasto público.

El problema que genera los impuestos extrafiscales es que debe de tener límites, para lo cual debieran ser temporales, con límites cuantitativos, publicarlos en forma constantes en los medios de comunicación social, los beneficios a los derechos fundamentales, con el objeto que la sociedad tenga un control de los mismos, si se generaron fuentes de empleo, si no se emanan tanto dióxido de carbono, etc., los límites ya relacionados busca que no se viole el principio de generalidad.

1.6.4. Principio de equidad

La Corte de Constitucionalidad resolvió en el sentido siguiente: “Este principio tributario garantizado por la Constitución debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe de ser mayor y, de esta forma el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo estos principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas

progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer excepciones que excluyan determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de la capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo (...).”³⁶

Este principio en particular no se aplica para un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta su naturaleza es proporcional, o de porcentaje único en su tipo impositivo, jamás se da la progresividad, es uno de los principales argumentos de la doctrina, que no acepta que el impuesto sobre la renta sea de tipo impositivo único, ya que lo convierte en injusta para las personas con menos capacidades contributivas, de acuerdo a la sentencia de la Corte de Constitucionalidad antes citada no se cumple con el principio de equidad en todo impuesto proporcional.

1.6.5. Principio de proporcionalidad

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de un Estado sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.

Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto (un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que

³⁶ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 37. Expediente número 167-95. Pág. 45

aumenta la cantidad gravada). Un impuesto es regresivo cuando a mayor capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, éste último tiene una cuota tributaria más baja, el ejemplo que tenemos en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominado, Ley de Actualización Tributaria, en su artículo 63 en lo concerniente a una persona en relación de dependencia. El impuesto a pagar en relación a los trabajadores en relación de dependencia tiende a ser regresivo con las reformas del Decreto 10-2012 del Congreso de la República; el sujeto pasivo gana menos, paga más; la persona que gana más pagará menos; la reformas son totalmente injustas no se respeta el principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de los trabajadores en relación de dependencia.

Existen justificaciones válidas en relación a los impuestos proporcionales ya que son de mayor sencillez en su recaudación, ofrecen seguridad y certeza jurídica al contribuyente y al responsable obligado tributario, se prevé con exactitud cuál va a ser el tipo impositivo a pagarse, la Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala puede centrarse en la fiscalización de campo, realizando comparaciones cruzadas a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

1.6.5.1. La renta

La constituye todos los ingresos que perciba una persona, ente o patrimonio durante un mismo período fiscal (período fiscal en Guatemala, comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año), ya sean nacionales, extranjeros, residentes o no del territorio de Guatemala. La definición anterior es aplicable a cualquier persona, las rentas

pueden ser de trabajo, rentas de actividades lucrativas, rentas de capital y las ganancias de capital. Así mismo la renta lo constituye todos los ingresos que perciba el trabajador por la prestación de sus servicios, siempre y cuando estos sean en relación de dependencia, ya sea con el mismo o diferente patrono durante un mismo período fiscal.

1.6.5.2. Las deducciones

Están comprendidas principalmente en los artículos 21, 22, 23 y 24 de la Ley de Actualización Tributaria. Los gastos deducibles impone condiciones para las deducciones, luego en otro artículo de la misma ley se establecen condiciones para que se acepte la deducción y luego el específico que contiene el listado y condiciones de gastos no deducibles.

El motivo es para que toda persona individual o jurídica que necesite pagar impuestos sobre la renta en Guatemala debe de asesorarse de expertos en la materia tributaria para no caer en errores, evasión, defraudación, simulación tributaria entre otros; estos mismos expertos tributarios son los que se encargan de asesorar al sujeto pasivo de la obligación tributaria la forma como eludir la norma jurídica; razón por la cual es conveniente el tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, se evitaría todo este enredo jurídico ya relacionado, que no cualquier persona lo entiende, por su complejidad, su científicidad en la aplicación, sin necesidad de tener que ser normados con tantos silogismos jurídicos.

1.6.5.3. Retenciones a asalariados

Se pueden practicar retenciones a los empleados en relación de dependencia de conformidad con lo regulado en el artículo 67 de la Ley de Actualización Tributaria, esta retención puede hacerse efectiva por dos medios: a) Se divide el Impuesto Sobre la Renta por pagar dentro de 12 meses y se le descuenta esta cantidad mensualmente al empleado; y b) Se le efectúa una retención del 5% mensual sobre el valor de su salario. Ambos casos constituyen pagos a cuenta del impuesto anual, lo que quiere decir, que si el empleado ajusta la totalidad de impuesto con el valor de su planilla entonces el valor retenido le debe ser devuelto en su totalidad, si no ajusta el valor total pero si cubre el valor del impuesto que debe de pagar también se le reintegrará lo retenido al 100%, si no cubre el valor total del impuesto entonces se realiza la resta correspondiente entre el valor del Impuesto Sobre la Renta por pagar y el valor de la planilla y lo que resulte se le reintegrará al trabajador.

Presentación de planilla: La planilla del Impuesto al Valor Agregado tendrá validez para ser descontada solamente si es presentada en la Administración Tributaria dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero del año fiscal siguiente.

“La idea de la igualdad como principio de discriminación relativa en función de las distintas situaciones de capacidad económica, viene fortalecida en el texto constitucional por la expresa alusión a la progresividad como principio inspirador también del sistema tributario. Concebida como técnica, la progresividad no puede estar presente en todos y cada uno de los tributos que componen el sistema, aunque sí deba

estarlo en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de sujetos pasivos de la obligación tributaria. Es por ello, que, como principio informador del sistema tributario, la progresividad haya que buscarla en la resultante del conjunto de la relación jurídica tributaria, prohibiendo eso sí la existencia de figuras que fuesen regresivas.

La progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento doctrinario tributario. Hasta fines del siglo diecinueve, la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a fines del siglo IXX y durante las tres primeras décadas del siglo XX. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que constituye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.”³⁷

Esto se cumple principalmente en los impuestos indirectos que normalmente el obligado tributario, la persona que realiza el hecho generador, nunca va a pagar directamente el impuesto a la Administración Tributaria, sino que lo paga el comerciante que retiene el Impuesto al Valor Agregado, en los impuestos directos se puede respetar el principio objeto de este párrafo con el mínimo vital de subsistencia para las personas individuales y para las personas dueñas de empresas y negocios pudiendo reducir de la renta bruta los gastos y costos para mantener la fuente generadora de riqueza.

37 Villegas, **Ob. Cit.** Pág. 265

1.6.6. Principio de propiedad privada

Este derecho se garantiza en el artículo 39 de la Constitución Política de la República, como inherente a la persona humana. Sin embargo, no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho. Tal afirmación encuentra también asidero en el principio que la misma Constitución recoge en el artículo 44, de que el interés social prevalece sobre el interés particular. Ello en armonía con el principio de dominio eminentemente del estado sobre su territorio, según el cual, éste puede ejercer su actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la ley fundamental del país. Tales principios se conforman con el contenido del artículo 40 constitucional, que “faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público (...).”³⁸

La propiedad privada está reconocida en los artículos 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 464 del Código Civil como aquel derecho de toda persona de gozar y disponer de los bienes dentro de los límites y con la observancia de las obligaciones que establecen las leyes.

1.6.7. Principio de no confiscación

Declaró la Corte de Constitucionalidad que “(...) Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría

³⁸ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 3. Expediente número 97-86. Pág. 17

lugar al resultado siguiente: a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. La circunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que garantizan derechos políticos y derechos a la propiedad con disposiciones relativas al régimen tributario, no justifica la tesis que (...) por no incluirse referencia al motivo político no puede estimarse que haya limitación al derecho de propiedad, confiscación de bienes o multas confiscatorias, ya que, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos del mismo (prohibición de confiscar bienes y de imposición de multas confiscatorias y la regulación sobre el monto máximo de las multas por impuestos omitidos) operan en cualquier caso, hayan o no hayan motivos políticos.

El hecho que este último aspecto, de conocida justificación histórica por las vicisitudes políticas del país, se hayan incluido en dicho artículo, no lo liga necesariamente con las prohibiciones referidas, que tienen imperatividad para todos los casos, independientemente de sus motivos (...).”³⁹

El principio de no confiscatoriedad es el respeto al derecho de propiedad privada que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria aplicativa y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En ese sentido un tributo es

39 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 7. Expediente número 164-87, Pág. 28

confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de la riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Por tanto cuando un tributo absorbe una parte sustancial de la renta, si no existe renta, cualquier cobranza por dicho concepto será confiscatoria; al igual que un tributo que grava la totalidad de la renta generada u obtenida por el contribuyente. Pero ¿Y si el tributo grava un porcentaje de la renta? El examen de la confiscatoriedad se deberá realizar teniendo en consideración las circunstancias que rodean a cada caso en concreto, el cual debe efectuarse en sede jurisdiccional, en base a lo establecido en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que le asigna a la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como el Órgano Jurisdiccional encargado de velar por el estricto cumplimiento del principio de juridicidad de los actos de la Superintendencia de Administración Tributaria, e inclusive de todo sujeto activo de la relación jurídica tributaria, véase las municipalidades del territorio guatemalteco.

Menciona Gustavo Naviera de Casanova que, “Debe tenerse en cuenta que el principio de no confiscatoriedad presupone que una norma jurídica tributaria no puede tener efectos confiscatorios.”⁴⁰Ello significa, que habrá alcances confiscatorios cuando la detracción patrimonial producida sea de considerable cantidad, en términos relativos a la renta o patrimonio considerado. El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria quedará así en similares condiciones a la que se encontraría de haberle sido confiscada esa misma renta o ese patrimonio.

40 Naviera de Casanova, Gustavo. El Principio de No Confiscatoriedad. Ed. Abeldo-Perrot. Buenos Aires. 1999. Pág. 488

En el caso guatemalteco sostener un efecto confiscatorio en el caso de anticipos impositivos (que es el caso de los pagos a cuenta o las retenciones en el impuesto sobre la renta), véase la Ley del Impuesto de Solidaridad, dado que se trata de adelantos del impuesto cuya cuantía aún no se conoce y que todavía no se debe efectivamente, en casos en que se manifiesta evidente que el monto de los anticipos superará la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual el anticipo es exigido. La doctrina especializada en materia jurídica tributaria concuerda con tal parecer, señalando que un anticipo impositivo puede eventualmente tener efectos confiscatorios.

En Guatemala la Corte de Constitucionalidad, se manifestó en relación a los anticipos de impuestos, declarando que es constitucional, sin embargo es del parecer del suscrito que dicha interpretación constitucional no es jurídica, sino más bien el máximo tribunal constitucional le dio una interpretación económica; uno de los principales argumentos fue, que ningún comerciante va a trabajar con pérdidas, ya que uno de sus objetivos es el lucro; sin embargo, que sucede, en el supuesto que es más oneroso para el comerciante cerrar actividades, que trabajar con pérdidas, por tener mucho inventario, tener penalidades en contratos de arrendamiento, etc., surge la necesidad de tener que trabajar con pérdidas fiscales, pero atenuado por las obligaciones civiles y mercantiles ante terceros.

Así mismo la doctrina moderna alemana considera si el porcentaje de la cuota a pagar en tributos es más del 50 % de la renta y/o patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria el impuesto será siempre confiscatoria, pero que sucede si el *quantum*

es de un 49 %, o un 51 %, siempre será confiscatoria, son respuestas que deberá ser analizadas en su conjunto para ajustarlo a Derecho.

1.6.8. Principio de capacidad de pago

Este se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual ya se menciono con anterioridad. Este principio, uno de los cuatro enunciados por Adam Smith, en su formulación original, pregona que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo, en el modo, lugar en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.

Este principio implica atenuar los efectos del impacto o percusión del impuesto. La percepción del impuesto en el tiempo, modo, espacio y lugar que disponga el legislador tributario o, por delegación, la Superintendencia de Administración Tributaria, produce una sustracción de dinero al contribuyente que se hallará compelido a proveer con la financiación, a proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación legal.

Dice Dino que, “Esto tiene un costo para el contribuyente que deberá ser reducido al mínimo, so pena de provocar una carga excedente, en desmedro de la eficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.”⁴¹En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos fundados por

41 Jarach, **Ob. Cit.** Pág. 96

este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho.

Por su parte los tributos graduados por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones especiales y las contribuciones especiales por mejoras, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza, sino un acto del sujeto activo de la relación jurídica tributaria (en el caso de Guatemala le compete a los municipios), el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo o el patrimonio, que desde ópticas distintas pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público. Tal como se encuentra normado en el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como

consecuencia que los contribuyentes con igualdad capacidad económica paguen prestaciones equivalentes; y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes.

Sigue comentando Dino, que, “Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de pagar tributos. Para efectos didácticos, se divide en:

- a) Capacidad contributiva subjetiva (o relativa), y
- b) Capacidad contributiva objetiva (o absoluta).”⁴²

La capacidad contributiva es subjetiva o relativa cuando se tiene en consideración de las personas sometidas a la afectación del tributo, cualidades personales del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Es la llamada capacidad económica real. De esta forma el sujeto pasivo es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria, como ejemplo tenemos los impuestos directos. La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador tributario apunta a los eventos que demuestren amplitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

42 Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 99

La capacidad contributiva relativa o subjetiva actúa, inicialmente como criterio de graduación de los impuestos y como límite de la potestad tributaria, permitiendo la manutención del mínimo vital de subsistencia, impidiéndose de esta forma que la progresividad tributaria alcance niveles confiscatorios o de cercenamiento de otros derechos constitucionales.

Ahora bien, debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado sin la ayuda del principio de capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador tributario y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto al poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos en materia tributaria.

Argumenta Bravo que, "Por corresponder al hombre la capacidad de contribuir, su medición es personal, no siendo relevante considerar la naturaleza jurídica de las especies tributarias. La idea de capacidad contributiva, o su contenido, sirve de parámetro para analizar el mayor o menor tenor de injusticia fiscal existente en los sistemas tributarios.

Por otra parte, se debe decir que un tributo que pretenda gravar la falta de explotación de bienes bajo el argumento de afectar una renta o rendimiento potencial, es un tributo que no respeta el principio de capacidad contributiva, pues el hecho imponible no estaría configurando por manifestación de riqueza alguna, sino por una circunstancia contraria. Es claro que la potestad tributaria no puede ser ejercida para sancionar la

falta de explotación de recursos o la capacidad productiva ociosa, pues para ello existen mecanismos sancionadores de los cuales el Estado puede hacer uso.

Finalmente, es importante advertir que las recientes preocupaciones por los nuevos instrumentos e instituciones del derecho tributario internacional (como es el caso de las normas de control contra precios de transferencia entre partes relacionadas económicamente, artículo 54 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República), deben ir de la mano con un adecuado análisis respecto a los posibles conflictos con el principio de capacidad contributiva.”⁴³ El principio de capacidad contributiva es un mandato para el legislador que tiene un número abierto para normar y decidir qué actos, hechos o negocios se va a gravar con impuesto.

Esto último especialmente cuando no existe un adecuado tratamiento tal como lo enmarca la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), dentro de los países que son miembros. Guatemala actualmente no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, sin embargo las recomendaciones que realiza dicho ente internacional actualmente son para el Estado de Guatemala vinculantes políticamente, dicho ente internacional realiza una serie de recomendaciones, define conceptos tributarios con el fin de unificar criterios, sin respetar las particularidades de cada Estado y/o región, el cual vulnera flagrantemente las soberanías de Estados económicamente más débiles, se realiza una serie de listados de países que no cooperan con el desarrollo normal del comercio, las cuales no necesariamente son realizadas con objetividad.

⁴³ Bravo. **Ob. Cit.** Pág. 24

1.6.9. Principio de generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marcan según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquier que sea el carácter del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estatura y/o denominación social.

Este principio de generalidad se refiere a un aspecto negativo más que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos según la generalidad sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje, o casta. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida por la señalada como hecho generador del tributo deba quedar sujeta a él.

Por lo tanto, “El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pesen a configurarse el hecho generador. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales y políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Se observa así, que existen excepciones a favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, que por beneficiar a la comunidad deben ser alentadas con la dispensa impositiva.

También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actitudes industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica; e incluso para proteger la industria nacional, sin que deba de llegar con una competencia desleal y/o dumping, el cual tienen una justificación que normalmente es para lograr uno de los fines fundamentales.”⁴⁴ Fines regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, como por ejemplo derecho al trabajo, derecho a la salud, derecho a un medio ambiente saludable, etc., para efectos de la presente investigación y más adelante se justifica jurídica, social, económica y administrativamente la conveniencia de eliminar dichas prerrogativas, dejando únicamente las que se encuentran normadas en la Constitución Política de la República

1.6.10. Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica debe proteger a las personas, sus bienes contra las arbitrariedades por parte del Estado, es fundamental que en la presente investigación, más en aras de salvaguardar el estado de derecho, que el interés del suscrito, para pretender y obviar o romper el esquema legal del impuesto cédular del impuesto sobre la renta, es fundamental que se respete el debido proceso sustantivo de la formación y sanción de una posible ley, como una garantía de toda persona individual y jurídica ya que nacen de la figura de seguridad que el Estado debe de proporcionar a los habitantes, sean estos nacionales o extranjeros, individuales y/o jurídicas convirtiéndose en mecanismos o instrumentos efectivos de las normas fundamentales ya que en caso de violación o conflicto que podría generar incertidumbre, renueva o

44 Bravo. **Ob. Cit.** Pág. 29

reintegra el orden constitucional, es por ello que las personas pueden denunciar arbitrariedades o abuso de derechos de los entes encargados de la administración de Justicia (inclusive la justicia el debido proceso sustantivo), que se pretenda violentar, restringir, tergiversar o disminuir los derechos fundamentales protegidos por la Constitución Política de la República.

En el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, en ella está normado todo lo relacionado al Impuesto Sobre la Renta actual, se regulo con exceso de ambigüedades, contradicciones e imprecisiones, para que un gasto y costo sea deducible para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria del régimen de utilidades de actividades lucrativas, existen 10 diferentes documentos que debe de presentarse para que sea deducible el gasto o costo, 29 numerales de lo que debe de entenderse como gasto deducible; y, 19 tipos de gastos definidos como no deducibles, lo antes mencionado se encuentra regulado en los artículos del 21 al 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen diferentes clases de rentas, como por ejemplo la de actividades lucrativas, las rentas de capital, las rentas del trabajo, las rentas de no residentes con o sin establecimiento permanente, todos dichos regímenes del impuesto sobre la renta tiene diferentes hechos generadores, tipos impositivos, exenciones, modalidades que la vuelven complicado en su regulación, la determinación, pago y la liquidación conforme a cada uno de los títulos de dicha ley puede encuadrarse el hecho hipotético en un mismo contribuyente, como agravante, es una obligación formal el que deba de inscribirse en los diferentes regímenes del mismo impuesto.

Con dicha regulación del Impuesto Sobre la Renta, se viola el principio de seguridad jurídica que debe de revestir todas las normas jurídicas “El principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 2º. De la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental.”⁴⁵

España, ha desarrollado una amplia doctrina jurisprudencial, la cual concluye, tratando de delimitar alguna concepción del principio de seguridad jurídica de la siguiente forma: “En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en el que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma contenida en dicho texto infringiría el principio de seguridad jurídica.”⁴⁶ En la presente investigación es importante darle seguridad y certeza jurídica en cuanto a determinar el tipo impositivo que debe de prestar el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

La seguridad jurídica no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre toda obligación tributaria, sino que cuando la certeza dependa de un acto procedimental de

⁴⁵Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 61. De fecha 10-07-01 Expediente número 1258-00, Pág. 45

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo español 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15.

aplicación legal, ésta sea pronta y definitiva tal y como se deduce de los principio que inspiran las normas jurídicas, Artículo 2º., de la Constitución Política de la República de Guatemala. Y ello no sólo supone que el contenido de las normas jurídicas sea susceptible de ser fijado con cierta exactitud, sino que la singular determinación de la cuantía que pudiera afectar como consecuencia del hecho generador.

La seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las restricciones, caprichos o ataques del poder público (legislativo); permite a las personas prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos. Es la base para la confianza, requisito de la inversión de capitales nacionales y extranjeros y del desarrollo individual de las personas para trabajar, ejercer actos en sociedad para el desarrollo individual y colectivo, especialmente de comercio, industria y de trabajo.

Todo sistema legal y las normas jurídicas tributarias que se emitan por el Órgano Legislativo, debe de generar seguridad tanto por parte del Estado en las exigencias de toda prestación pecuniaria, como por parte del obligado tributario, en cumplir efectivamente con sus obligaciones de contribuir con las obligaciones y gastos públicos, verificaciones del cumplimiento de las leyes (leyes claras, sencillas, congruentes, fundamentados con su debido proceso sustantivo), sobre todo porque en esta situación de prestación pecuniaria y cercenamiento de la riqueza del contribuyente, se obliga a que la cuantía en pagarse debe de ser confiable, estable, pero sobre todo predecible, o sea que de antemano se conozcan las consecuencias jurídicas o límites hasta donde

pueden llegar los partícipes en el momento en que encuadren su conducta en el supuesto jurídico de la norma jurídica tributaria del Impuesto Sobre la Renta.

La seguridad jurídica del debido proceso sustantivo en el tipo impositivo en el Impuesto Sobre la Renta, exige o reclama la vigencia del derecho positivo, sustantivo, adjetivo y su efectiva aplicación. Proscribiendo de alguna forma la figura de la arbitrariedad, ya que lo que busca la seguridad jurídica es proscribir o combatir la discrecionalidad y la arbitrariedad como elementos negativos, así la Doctora Addy Mazz, cita a varios autores: Pérez de Ayala y Eusebio González en posición similar a Sainz de Bujada, “destacan en el principio de seguridad jurídica un aspecto positivo: la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley, en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.”⁴⁷La seguridad jurídica en la aplicación de los tributos, resulta imprescindible, no solo por ser un principio del Derecho en general y universal, el cual debe de ser como una obligación tasada en los tributos para prever el tipo impositivo a pagarse por el contribuyente, como por la producción amplia e intensa de las normas tributarias, en caso contrario propicia situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas jurídicas tributarias, es por ello que resulta perfectamente posible poder contar con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

⁴⁷ Mazz, Addy. Curso de derecho financiero y finanzas. Editorial Fundación de Cultura Universitaria. 1979, Chile, Página 258.

Esta seguridad jurídica debe de ser objetiva, que no sea concebido como un mero deseo del contribuyente o del Estado, inclusive del suscrito, debe de tomarse en cuenta la situación personal, esto a través de una visión subjetiva, será que la sociedad guatemalteca desea, necesita y es jurídicamente viable tener un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, el prever con antelación la consecuencia jurídica, el monto a pagar al darse el hecho generador, calculando los efectos jurídicos de los actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y obligaciones tributarias.

Es difícil saber cuándo una norma jurídica tributaria es seguro, como menciona el doctor César García Novoa “la supuesta seguridad jurídica del derecho podemos resumirla en dos manifestaciones: en primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada seguridad de orientación, esto es, la previsibilidad consistente en seguridad de las reglas de conducta. (...) Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en el campo fiscal, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. En un segundo lugar, se podrá hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia de la primera.

Es la seguridad de realización. Podemos definirla como la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en la misma y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada seguridad aplicativa, ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente

a los aplicadores del derecho – Administración y Tribunales-.”⁴⁸En el supuesto que la propuesta del suscrito fuera una realidad se cumple con los presupuestos antes señalados, en virtud que los sujetos de la relación jurídica tributaria conocerán con anterioridad el tipo impositivo que debe de satisfacerse como un deber cívico para contribuir a los gastos públicos.

Sigue mencionando el autor ya mencionado anteriormente “En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que están prohibidas aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Aunque resulta imposible agotar en una descripción todas las situaciones que podrían incluirse aquí, esta arbitrariedad puede aparecer en cualquier fase del proceso aplicativo anteriormente expuesto, de forma que podemos afirmar que puede ser arbitraria la labor integradora que lleve a situaciones en las cuales resulte difícil prever por parte del ciudadano cuál va a ser la norma a aplicar respecto a su comportamiento. Vamos a referirnos a continuación a alguna de estas situaciones.”⁴⁹

Al tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto sobre la Renta, todo sujeto de la relación jurídica tributaria conoce el porcentaje a pagar en forma rápida, es racionalmente justo el que sea bajo para poder decidir qué actitud tomar, para utilizar su pericia empresarial en una economía cada día más ágil y cambiante, sin embargo la

48 http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf, consultado el 3 de abril de 2015 a las 3:15

49 http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf, consultado el 3 de abril de 2015 a las 3:20

Administración Tributaria debe de sujetar los actos al principio de legalidad, está permitido hacer, realizar solo lo que la norma jurídica tributaria le permite como una manera de garantizar la certidumbre para el contribuyente.

Es importante mencionar lo siguiente: “Parece una obviedad afirmar que, cuando la riqueza gravada no viene expresada directamente en dinero, la ley tributaria no sólo ha de regular el hecho imponible, sino que también ha de establecer los criterios para su medición. La norma abstracta, por tanto, debe describir la base imponible, entendida como parámetro que permita en cada caso concreto la cuantificación de la obligación tributaria. Cuando el hecho imponible no venga directamente expresado en dinero, la base consistirá en algún atributo de ese presupuesto fáctico, normalmente su valor.”⁵⁰ Caso contrario puede generar inseguridad jurídica, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene regulado diferentes tipos impositivos para cada supuesto de hecho en el que una persona adecue su conducta al tipo, sin embargo es un verdadero silogismo el determinar la renta imponible, razón por la cual la propuesta del suscrito debe de prosperar para cumplir con la seguridad jurídica de las relaciones jurídicas tributarias de los sujetos.

Cuando en un mismo impuesto existe diferentes tipos impositivos causa inseguridad jurídica, tal como se menciona, “Además, el principio constitucional de seguridad jurídica impone ciertos límites a la actividad comprobadora de la Administración. Así, hay que reconocer legalmente que la Administración, a la hora de proceder a la valoración de un bien a efectos de un tributo, debe encontrarse constreñida a respetar

⁵⁰Ibid.

las anteriores valoraciones de ese mismo bien efectuadas respecto a otros tributos. Esto es; la seguridad jurídica impone dar rango legal al principio de unicidad, que no se contradice con el hecho de que existan distintas valoraciones para un mismo bien a efectos de los diferentes tributos. Esta pluralidad de valoraciones no puede, sin embargo, legitimar que si el parámetro de valoración es igual en dos tributos distintos, la Administración pueda efectuar una valoración distinta de ese bien. O lo que es lo mismo, que exista una estanqueidad a nivel de normativa de valoraciones, entendiendo por tal que dos impuestos asignen a un mismo bien un valor distinto, no puede suponer trasladar esa estanqueidad a los procedimientos en el sentido de que la Administración pueda desconocer completamente una valoración efectuada con anterioridad respecto al mismo bien.”⁵¹ En la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 2 regula diferentes categorías de rentas, según su procedencia, a cada categoría de renta se establecen y el impuesto, se liquida en forma separada. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en las disposiciones contenidas en el título V de dicha Ley. Lo que genera inseguridad jurídica, falta de previsibilidad.

1.7. Impuesto sobre la renta de tipo impositivo diferencial o variable

Es aquel impuesto en el cual existe diferentes tipos impositivos, de acuerdo a las circunstancias personales del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; desde el punto de vista del principio de equidad es justificable; existen diferentes tablas en las cuales pueden darse diferentes hechos generadores, sin embargo no necesariamente

⁵¹ ibid.

se está gravando una manifestación de riqueza. En la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta tenemos de ejemplos en los tipos impositivos de los regímenes de actividades lucrativas, regímenes de las rentas de trabajo, regímenes de ganancias y pérdidas de capital y el régimen de los no residentes con establecimiento permanente o sin él, todos tienen diferentes hechos generadores y diferentes tipos impositivos,

El impuesto sobre la renta en Guatemala es progresivo, lo que significa que quienes obtienen mayores ingresos pagan un tipo impositivo más alto a aquellos que reciben menos ingresos, es un impuesto directo ya que grava con una prestación de carácter pecuniaria el ingreso de las personas, es un impuesto personal porque toma como hecho generador los ingresos de la persona nunca le interesa la actividad económica a la que se dedica.

Actualmente todo sujeto pasivo del impuesto sobre la renta tiene varios regímenes de dicho impuesto a su disposición, es cedular, con varias categorías, tal como se encuentre regulado en el artículo 2 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que regula lo siguiente: “Categorías de rentas según su procedencia. Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.”Normativa que genera inseguridad jurídica, falta de previsibilidad, mucha arbitrariedad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al momento en que se comete un error en el cálculo de la cuota tributaria, usualmente viene aparejado con un ajuste tributario, en ocasiones por un error de un mal teclado, dicho error termina ante los diferentes órganos jurisdiccionales, pudiendo el sujeto activo de la relación jurídica tributaria por medio de sus inspectores poder desvanecerlo con auditorias de campo, sin embargo se realizan los ajustes en las oficinas tributarias, por lo que el sistema tributario del impuesto sobre la renta no ofrece ni seguridad jurídica, ni certeza de prever los resultados de cualquier supuesto de hecho, dejando a la Superintendencia de Administración Tributaria con mucha discrecionalidad especialmente, que se entiende por gasto y costo deducible de dicho impuesto.

Es de resaltar que la falta de undebido proceso sustantivo o la connotación sustancial del debido proceso que debe concurrir en la elaboración de una ley; y que debe observarse sobre todo si con ésta genera inseguridad jurídica, sucede con los constantes cambios en la norma jurídica tributaria, que puede ser suplido con una planeación fiscal de los sujetos obligados, dicha ingeniería tributaria genera costos directos para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y se argumenta que el Impuesto sobre la Renta es de los más equitativos porque cada quien paga por la renta que obtiene, sin embargo con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, el obligado tributario desde antes que encuadre su conducta

en la norma jurídica hipotética del impuesto sobre la renta, sabrá con certeza y seguridad el tipo impositivo que deberá pagar.

Los errores de teclados en la determinación de los impuestos, puede suceder en cualquier otro impuesto, sin embargo en el actual Impuesto Sobre la Renta, al tener variadas categorías, existe altas posibilidades de equivocarse varias veces.

Las rentas gravadas pueden ser de trabajo, rentas de actividades lucrativas, rentas de capital y las ganancias de capital, normados con diferentes tipos impositivos, con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se puede normar las rentas en las que generan las personas individuales y las que generan las personas dueñas de empresas y negocios, la primera se deduce un mínimo vital para la subsistencia y la segunda deducir sus costos y gastos que sirven para generar la fuente de la riqueza.

1.7.1 El Impuesto Sobre la Renta

Como definición de este gravamen se tiene que es un impuesto directo, “el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otras personas sino que inciden directamente en su propio patrimonio.”⁵²

⁵² Chicas, Jaime; Fernández Guillermo; Alvarado. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Ed. Derecho Financiero. 1991. Pág. 110

En Guatemala el Impuesto Sobre la Renta estaba regulado por el Decreto No. 26-92 del Congreso de la República que contiene una última revisión integral, fue emitido el 9 de abril de 1992 y publicado en el Diario Oficial de Centro América el 8 de Mayo de 1992, con vigencia desde el 1 de Julio de 1992. Dicho Decreto derogó el Decreto No. 59-87, el cual a su vez había derogado el Decreto Ley No. 229; sin embargo para efectos de la presente investigación se analizará el libro primero del Decreto 10-2012 del Congreso de la República denominada Ley de Actualización Tributaria, vigente a partir del 1 de enero del año 2013; está ley reforma completamente la norma jurídica del impuesto sobre la renta en Guatemala.

Según el diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales de Manuel Ossorio, “el Impuesto sobre la renta es el que grava los productos obtenidos del capital en el territorio nacional por las personas físicas o abstractas.”⁵³

Otra definición se encuentra en el diccionario jurídico Espasa, donde literalmente se menciona: “Grava la renta obtenida por las personas físicas o jurídicas durante el año natural.”⁵⁴

Se menciona que, “El impuesto sobre la renta grava todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados por el contribuyente, personas físicas, sociedades y sucesiones indivisas, en un período fiscal determinado,

53 Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Ed. Heliasta. 1986. Pág. 578

54 **Diccionario Jurídico Espasa**. Ed. Espasa Calpe, S.A. 1999. Pág. 382

cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”⁵⁵ Es un impuesto personal, que grava la renta que generan las personas en un territorio determinado, en Guatemala se aplica a la renta generada en el territorio nacional, sin embargo una mayoría de Estados desarrollados tienen una renta mundial, que consiste en gravar con un impuesto sobre la renta a todos sus ciudadanos no importando el lugar físico donde se encuentren y el lugar en donde fueron generados esos impuestos, el cual obligan a otros Estados a ser transparentes y negociar convenios de los depósitos bancarios de sus nacionales.

1.7.1.1. Historia del impuesto sobre la renta en Guatemala

Los antecedentes históricos de Guatemala, ya existía este impuesto desde, “En tiempos de la colonia existían impuestos de ramos particulares que eran aquellos a los cuales se les establecía un destino concreto, como por ejemplo los oficios vendibles, la media anata.”⁵⁶ “Las bulas de la Santa cruzada.”⁵⁷ Y “el noveno real.”⁵⁸ Durante el gobierno de Miguel García Granados se legisla formalmente en materia tributaria, decretándose el impuesto de contribución urbana, “es el principal antecedente del impuesto sobre la renta, (con un tipo impositivo del cinco por ciento) sobre la renta que anualmente

⁵⁵ Piña Alcántara, José Manuel; Montas Pérez, Raúl. **El impuesto sobre la renta y su impacto en el comercio en el Municipio de San Juan de la Maguana, República Dominicana.** Pág. 54

⁵⁶ Consistía en el pago de la mitad del salario de un año aplicable a todos los cargos que no fueran eclesiásticos. GTCIT Revista, “Historia de la Tributación en Guatemala”, Guatemala diciembre 2007, consulta electrónica en: <http://www.gtcit.com/publicacion.php?publicacioid=3315&lang=es>, el 16 de noviembre de 2012, a las 7:00.

⁵⁷ Nombre que recibían las indulgencias, cuyo valor dependía de la capacidad de pago de la persona que lo adquiría. Loc. Cit.

⁵⁸ También conocido como “Diezmo”. Consistía en el impuesto eclesiástico que recaía sobre la producción agrícola. Era administrado por la Corona, pero ésta solo recibía dos noveno de la mitad del total. Loc. Cit.

produjeran las casas, tiendas o almacenes situados dentro de poblados, fue el primer impuesto directo en Guatemala.”⁵⁹

En esta investigación se propone un tipo impositivo del 10 % de la renta que genere en el territorio de Guatemala toda persona y sería el mismo tipo impositivo tanto para las personas individuales como para las personas dueñas de empresas y negocios, cada uno con la posibilidad de reducir para el primero con el mínimo vital para la subsistencia y para los segundos reducir sus costos y gastos necesarios para producir la fuente de riqueza.

1.7.1.2. Renta neta

Puede decirse que la renta neta se produce desde que el trabajador, ya sea de una empresa individual o jurídica privada o una institución pública, recibe la remuneración de sueldo o salario, comisión, gastos de representación, cuando no deban ser comprobados, bonificaciones.

La renta imponible del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, se determina de acuerdo al sistema real o cédular. Con respecto a este sistema, Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario establece lo siguiente: “En el sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador,

⁵⁹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), **Historia de la Tributación en Guatemala (desde los Mayas hasta la actualidad)**. Págs. 85 a 94.

que puede reunir o separar distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente.”⁶⁰Significa que en la determinación del impuesto a pagar por parte de un mismo sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sus diferentes manifestaciones de riqueza es gravado con un impuesto en forma separada, aun cuando el hecho generador siempre es la renta de la persona, dicha renta tiene varios regímenes, varios tipos impositivos, varias exenciones, varias categorías, sin embargo es el mismo obligado tributario a pagar la cuota tributaria.

Él antes citado autor menciona las siguientes: “Las características del sistema cedular (vocablo derivado del sistema británico de impuestos a las rentas, clasificadas en distintas tablas o *schedules*) son esencialmente las siguientes: 1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.”⁶¹ En el artículo 38 último párrafo del Código Tributario establece: “Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.” En consecuencia en el supuesto que un contribuyente sujeto al Impuesto Sobre la Renta Sobre Actividades Lucrativas que debe realizar pagos trimestrales y allá pagado en exceso, puede acreditar lo pagado en exceso siempre que sea dentro del mismo año y o en su caso como un derecho de petición del contribuyente, activar el sistema de cuenta corriente que establece el artículo 99 de la Ley Ibídem, en consecuencia que pasa con pagos realizados en

⁶⁰ Jarach, **Ob. Cit.** Página 477.

⁶¹ Jarach, **Ob. Cit.** Págs. 477.

exceso y no pueda compensarse en el mismo año, genera incertidumbre el sistema cedular del Impuesto sobre la Renta.

Es importante mencionar que, “No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.”⁶² Actualmente no todos los impuestos deben de ser progresivos, no es necesario que exista una manifestación de riqueza para gravarlo con un impuesto directo, como por ejemplo tenemos las contribuciones por mejoras, las tasas y las contribuciones especiales por mejoras.

Sobre las deducciones es importante hacer ver que, “Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.”⁶³ En la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta es obligatorio que no se sujete a un impuesto sobre la renta si el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria no genera el mínimo vital para su subsistencia e incluso dicho monto debe de actualizarse en forma anual por parte del instituto Nacional de estadísticas en base al costo de la canasta básica integral.

Este sistema consisten en, “El sistema cedular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.”⁶⁴ Al excederse en la individualización de diferentes hechos generadores, diferentes supuestos jurídicos para un mismo sujeto pasivo de la relación jurídica

62 Jarach, **Ob. Cit.** Página 477.

63 Jarach, **Ob. Cit.** Página 477.

64 Jarach, **Ob. Cit.** Página 477.

tributaria, genera mucha incertidumbre al contribuyente, el cual conlleva a la necesidad de solicitar una planificación tributaria por parte de expertos tributarios.

El sistema cedular, “Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas, siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital. Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizado, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos. Este principio puede justificarse por razones políticas incurriendo, entonces, desde un punto de vista objetivo, en la violación de la igualdad de impuesto en iguales condiciones de renta. Sin embargo, que el principio de discriminación de las rentas tiene también su justificación económica objetiva y no es el fruto de una simple valoración política. La base económica consiste en el costo del trabajo personal que como tal y, además, por razones de equidad, debe ser tenido en cuenta para determinar la renta neta sujeta al impuesto.”⁶⁵ En la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, ofrece ventajas jurídicas, económicas, sociales, culturales y políticas que más adelante se explicaran.

65 Jarach, **Ob. Cit.** Págs.478.

1.7.1.3. Sistema cedular

Se resalta que, “Éste tipo de sistema se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate (así está normado actualmente en Guatemala). La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios, por ejemplo: el trabajo en relación de dependencia si proviene del trabajo o del capital y dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado como una forma poco técnica del impuesto sobre la renta. Trata en forma desigual las rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales son sometidas a un tratamiento especial, dado su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo o se permite diferir el pago si se invierte en la sociedad.”⁶⁶

Mediante el sistema cedular del impuesto sobre la renta en Guatemala, a través de los diferentes subsistemas dentro de la misma ley, le dan la opción al contribuyente, de ubicarse en uno y en ocasiones en dos o más de estas categorías o regímenes, dependiendo del tipo de actividad que realiza. Por ejemplo: un contribuyente inscrito en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, puede a su

⁶⁶ Audit Consulting Financial Advisory. Disponible en: http://www.deloitte.comdttcadoccontentBoletin_06_05.pdf. Consultado el 09 de noviembre de 2012, a las 21:00

vez generar operaciones extraordinarias a través de renta del trabajo en relación de dependencia, o la venta de bienes de capital, que están gravados y regulados en forma diferente, inclusive con diferente tipo impositivo.

Ya que puede trabajar en una institución estatal y tener un salario del cual su patrono le retiene un Impuesto Sobre la Renta, pero al mismo tiempo dicho contribuyente es dueño de un edificio de apartamentos que da en alquiler, el cual genera rentas de capital y debe de tributar en forma separada con diferente tipo impositivo, para cada actividad económica que realiza; puede ser que dicho contribuyente es accionista de dos sociedades mercantiles y percibe utilidades por sus acciones, está sujeto a otro impuesto diferente siempre sobre la renta; por lo que se considera que dicho sistema genera confusión e incertidumbre y el contribuyente debe de auxiliarse de expertos tributarios para que le realicen una planeación tributaria, incluso buscar la elusión fiscal, pagando su impuesto sobre la renta pero con mecanismos legales para pagar menos por la misma complejidad de la norma jurídica tributaria del impuesto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, presenta diferentes subsistemas, de manera que la renta imponible se puede determinar aplicando diferentes tipos impositivos. Es así que partiendo de la opción en cuanto al cumplimiento tributario puede corresponder con varios tipos impositivos. Para ilustrar se menciona que en el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas se aplica un 5%, 6%, y 7% mientras que en los premios, loterías, están afectos a 10% como parte de un régimen de retención definitiva.

La Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República al cambiar el Impuesto Sobre la Renta entre otros, modifica las condiciones de tributación aduanera. Se introduce una cláusula relativa a libre mercado, fija el mínimo vital en Q 48,000.00, sube la tasa de retención del impuesto sobre la renta de 5% a 7% y considera que un profesional universitario tiene una renta presunta de Q 30,000.00 mensuales. La renta presunta de un profesional universitario de Q 30,000.00 mensuales, no es real por el propio nivel salarial del profesional en el Sector Público, para cumplir con el principio de capacidad contributiva, el impuesto sobre la renta debería ser para el profesional que gane más de Q 100,000.00 anuales en adelante. El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fue modificado por el artículo 17 del Decreto 19-2013 y dicha reforma dejó la misma renta presunta para los profesionales, fue impugnado vía acción de inconstitucionalidad general, sin embargo fue declarado sin lugar por la Corte de Constitucionalidad.

1.7.2. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República

En lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contiene regulaciones totalmente nuevas y que seguramente cambiarán el panorama fiscal para las empresas, ya que dentro de lo novedoso se puede mencionar las normas especiales de valoración entre partes relacionadas es decir, precios de transferencia, el cual viene a regular las transacciones entre empresas que se catalogan que pertenecen a un mismo grupo, además de que cambian todas la normativa relacionada a este régimen, algo totalmente novedoso para países con sistemas tributarios inspirados en el sistema latino.

El panorama fiscal está difícil para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, porque además del paquete de actualización tributaria, es importante recordar las reformas fiscales contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Ley Antievasión II, denominado legalmente como Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando; para lo cual el impuesto sobre la renta actual en comparación al impuesto sobre la renta que fue derogado por el Congreso de la República de Guatemala; la nueva ley del impuesto sobre la renta se vuelve regresivo y es anti económico, tal como se demuestra con ejemplos en esta investigación.

En relación al régimen opcional simplificado; el cual se usa por empresas, profesionales, técnicos y otros; el tipo impositivo que se aplicó todo el año fiscal de dos mil trece fue del treinta y uno por ciento; en el dos mil catorce se gravó con el 28 por ciento; y del año dos mil quince en adelante se gravó en una tasa de 25 por ciento; a partir del año 2013, se redujo los gastos deducibles y emitieron controles y techos para otros.

En relación al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas; el cual se usa por empresas, profesionales, técnicos y otros; el tipo impositivo; para todo aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que tenga una renta neta de un centavo a treinta mil quetzales en el dos mil trece pagaron un 5 por ciento; para toda persona que excedió de los treinta mil quetzales en adelante, tuvo un importe

fijo de un mil quinientos quetzales; y se incremento el tipo impositivo desde el año 2013 a 6 por ciento, el año dos mil catorce en adelante, en un 7 por ciento.

El régimen de relación de dependencia; el cual se usa por todo trabajador asalariado; el tipo impositivo; para todo aquel sujeto pasivo de la obligación tributaria que tenga una renta neta de un centavo a trescientos mil quetzales, siempre pagará un 5 por ciento de su renta imponible; para toda persona que exceda de los trescientos mil quetzales en adelante, tendrá un importe fijo de quince mil quetzales; y se incremento el tipo impositivo desde el año dos mil trece a siete por ciento.

En relación a la renta de capital se dan las siguientes modalidades: el arrendamiento de bienes inmuebles paga un tipo impositivo del 10 por ciento sobre el 70 por ciento del valor de la renta. Aplicado a toda persona que no se dedique al comercio de bienes inmuebles (no sea inmobiliaria). Los intereses se gravan con un tipo impositivo de 10 por ciento; excepto los que reciban entes supervisados por la Superintendencia de Bancos y Cooperativas (sociedades especiales). Dividendos y las ganancias se gravan con un tipo impositivo del 5 por ciento.

Toda persona individual no residente en el territorio de Guatemala, está sujeto a retención de 5 por ciento en pasajes aéreos, fletes, telefonía y transmisión de datos, energía eléctrica y dividendos. Y 15 por ciento en regalías y honorarios profesionales y técnicos.

Está exento del impuesto sobre la renta el aguinaldo, la bonificación anual para trabajadores del sector privado y público, regulado en el Decreto 42-92 del Congreso de

la República de Guatemala (bono 14), indemnizaciones por tiempo de servicios, viáticos que tengan soporte legal con facturas. Son deducibles hasta un monto de cuarenta y ocho mil quetzales como mínimo vital; doce mil de impuesto al valor agregado con planillas, cuotas del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuotas del Instituto de Previsión Militar, regímenes sociales pagados al Estado, aguinaldo y bonificación anual para trabajadores del sector privado y público, regulado en el Decreto 42-92 del Congreso de la República de Guatemala (Bono 14).

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula las exenciones de las rentas del trabajo en relación de dependencia y no son deducibles: los fondos de pensión, gastos médicos, seguros no dotales, que no tengan reintegro y de accidente, cuotas de colegios profesionales y pensiones alimenticias fijadas por los tribunales de justicia, los cuales antes si estaban exentas y tienen justificación jurídica el mantenerlos.

En conclusión la carga tributaria de trabajadores en relación de dependencia y profesionales subieron hasta un cien por ciento al aplicar el nuevo paquete impositivo; si bien los contribuyentes especiales (empresas) va a ser afectadas por las reformas del impuesto sobre la renta, la mayor carga recae en los contribuyentes antes mencionados, ya registrados ante la Superintendencia de Administración Tributaria y los mismos que ya pagan impuestos en Guatemala.

No se está incluyendo a la economía informal, la cual supera el 60 por ciento en todo el territorio nacional de Guatemala; a juicio del suscrito no es una reforma integral,

faltando a principios constitucionales mencionados anteriormente, relacionado a la equidad y justicia tributaria. Se gravan las actividades de compañías multinacionales porque se regula los precios de transferencias. Tanto a los profesionales como a los asalariados van a pagar más impuestos porque hay incrementos de tipos impositivos o reducción que permitía la ley anterior. A los asalariados se está gravando fuertemente con la eliminación del crédito a cuenta del impuesto sobre la renta y solo colocarlo como deducción, los sectores que ya pagan impuestos tienen una carga tributaria en relación con el producto interno bruto de 17 por ciento.

1.8. Problemas generales del sistema tributario guatemalteco

Un análisis cuantitativo de los tipos impositivos en Guatemala debe ser contemplado por un análisis cualitativo que revele las fuertes deficiencias en los sistemas tributarios, que ha sido continuamente denunciados como injustos, ineficientes, complejos e incomprensibles, lo que favorece la evasión y la elusión fiscal, además de generar dificultad y altos costos de administración.

1.8.1. Antecedentes del tipo impositivo único (flat tax)

La palabra *flat* significa en español “plano, llano, liso”. Con el término *low flat tax* “impuesto plano” se refiere a un impuesto sobre la renta de tarifa baja o única, la que sería igual para todo contribuyente sin ningún tipo de exención, exclusión, deducción o privilegio.

Dino Jarach nos indica que se “Inició en Europa oriental y se expande a gran velocidad por diferentes partes del mundo. Ya que la propuesta de un impuesto uniforme, por su simplicidad y transparencia, en la experiencia de Estados que lo aplican no solo ha incrementado la recaudación del fisco, hasta un treinta por ciento en su recaudación, e incluso los beneficios de esta propuesta está reconocida por el Banco Mundial; al mismo tiempo ha permitido un crecimiento económico más rápido, por las virtudes de esta propuesta que son: eficiente, simple, transparente, es justo porque se respetan los principios constitucionales.”⁶⁷ Siempre que su ingresos no lleguen al mínimo vital para su subsistencia; cumpliéndose con el principio de igualdad, equidad, generalidad, seguridad, capacidad de pago y el de no confiscatoriedad señalado en el presente capítulo de esta investigación, en Guatemala no se ha probado esta propuesta y menos en Centroamérica, sin embargo las sociedades son tan cambiantes. La propuesta de un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta del suscrito viene impulsado por el avance científico y los intereses globalizadores económicos y tributarios existentes en la sociedad actual. Entre sus principales rasgos vemos la amplia acción que ejerce en nuestras vidas a través de los medios de comunicación de masas, las redes de comunicación. Toda la información se vuelve cada vez más visual, más rápida, más accesible, con una difusión masiva en todos los estratos sociales y económicos, con nuevos canales de comunicación y cantidades inimaginables de fuentes informativas. Lo que nos lleva a nuevos valores y pautas de comportamiento social, nuevas simbologías, estructuras del impuesto sobre la renta y de organización del impuesto, configurando así nuevas y evolucionadas visiones del mundo en el que vivimos que cambian e influyen en nuestros comportamientos. Y que gracias a esta propuesta,

67 Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 505

hemos de ir trabajando generando nuevo conocimiento realizando cosas novedosas en la forma como se viene trabajando el impuesto sobre la renta, en el siguiente capítulo se tratará sobre la historia del flat tax.

La propuesta de un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta, “es fácil de comprender para cualquier contribuyente, es tan amigable con el contribuyente que el formulario en el cual se da la información al ente recaudador del Estado es de fácil completar, es fácil su administración por la Administración Tributaria, reduciendo costos de trámites y control del mismo, disminuye la evasión, la elusión, aumenta la base tributaria, aumenta considerablemente la recaudación; el aumento se da, al tener seguridad y certeza jurídica, reglas claras en cuanto a la simpleza en su cobro, para favorecer a todos los sujetos de la relación jurídica tributaria.”⁶⁸

Se considera que, “Elimina la odiosa discrecionalidad del funcionario público de la Superintendencia Administración Tributaria, de difícil comprensión en cuanto en el tiempo, modo, lugar y tipo impositivo el cual se debe de pagar en impuesto sobre la renta para todo contribuyente; entre tipos de ingresos y contribuyentes, promueve la competitividad económica; la competitividad se da en el sentido que todo contribuyente tratará de cumplir con sus obligaciones formales tributarias ante el ente recaudador; ya que sería un aliciente para el contribuyente el lograr tener previsibilidad en cuanto a sus actos ante la Administración Tributaria; esto se da al eliminar distorsiones que afectan la eficiente asignación de los recursos productivos, incentiva la inversión y generación de empleo, disminuye la fuga de capitales al mejorar el ambiente para la inversión,

68 Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 505

reduce significativamente la elusión tributaria, cuando un contribuyente busca mecanismos para pagar menos de lo que le corresponde; asesorándose de expertos tributarios; aumenta la justicia social al evitar el uso de instrumentos fiscales para favorecer a grupos de presión.”⁶⁹

Hay que considerar el impacto del aumento de las exportaciones de Guatemala, y la captación de inversión extranjera, que se lograría con un impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, proveyendo de seguridad jurídica tributaria en las reglas del capital interno y externo.

De lo contrario el Estado de Guatemala necesitaría muchos años para llegar al nivel de ingresos de los Estados desarrollados; tomándose como base la cantidad de población actual del Estado de Guatemala, con relación a su producto interno bruto. “Tomando en cuenta que los gobiernos deben de tomar como política de gobierno y buscar que Guatemala sea competitivo en todas las áreas incluyendo la materia fiscal; diseñando políticas, diseñando un esquema que perjudique lo menos posible a la producción y que tenga clara ventaja sobre la región centroamericana.”⁷⁰

En el área centroamericana en especial Guatemala, no quedo al margen en los años recientes; cuando el mundo entero entro a una época de recesión; sin embargo la región tuvo un crecimiento moderado, este desempeño está ligado al crecimiento económico por el alza a los precios de materia prima que Guatemala exporta al resto

69 Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 509

70 Jarach. **Ob. Cit.** Pág. 510

del mundo. En este cálculo se ha encontrado una justificación para un aumento necesario de ajuste tributario. Sin embargo, esta medición se encuentra sesgada, porque dicho porcentaje no incluye las llamadas cargas sociales pagadas mensualmente por los asalariados. Las cargas sociales, cuotas patronales y obreras, ascienden aproximadamente a un treinta por ciento del salario.

Una de las principales críticas a esta propuesta, se puede dar en el siguiente ejemplo, que hipotéticamente un contribuyente que gana en salario Q.10,000.00 al mes pague el mismo tipo impositivo que otra que gana en salario, el triple de dicho monto, efectivamente el tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta será la misma para ambos sujetos pasivos, sin embargo cuantitativamente pagará más el contribuyente que gana los Q.30,000.00, el principio de igualdad se respeta para ambos sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son diferentes y se les trata en forma igual en relación al tipo impositivo, la justa causa de ese trato igual a diferentes, consiste en la ventaja jurídica, económica, social que ofrece esta propuesta y que se argumentará más adelante de esta investigación, como se mencionó todo principio está condicionado a cuestiones, fácticas y legales debiendo de cumplirse en un grado óptimo, pero que no es *sine qua non* el cumplirse en forma expresa.

1.8.2. Desventajas o problemas del Impuesto sobre la renta de tipo impositivo único

Los gastos y costos indirectos asociados al sistema tributario del impuesto sobre la renta actual, son excesivos, de difícil comprensión se vuelve en un incentivo al sector

informal, que compite en forma desleal con el sector formal al restarle competitividad empresarial, ambos lucran; entre otras cosas el crecimiento económico de un Estado depende de la certeza y seguridad jurídica en la facilidad para abrir un negocio y del bajo gasto y costo para hacerlo producir.

Para los contribuyentes que hayan elegido el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o bien hayan sido inscritos de oficio al tenor del artículo 174 de la Ley de Actualización Tributaria, son favorecidos conforme el artículo 38 de la ley ya relacionada, a la renta imponible se le aplico el tipo impositivo del 31 por ciento para el año 2013, sin embargo para el año 2014 fue del 28 por ciento la tarifa a pagar; y, el año 2015 en adelante, el monto a pagar como tipo impositivo es del 25 por ciento de la renta bruta, menos las rentas exentas.

En las estadísticas se puede visualizar lo siguiente, “La carga tributaria en 2013 se situó en 10.9%, resultado de una recaudación tributaria de Q.46,306,100.00 millones, que representa un crecimiento interanual del 8.1%, superior al observado en 2012 (6.3%), a pesar de la serie de acciones de inconstitucionalidad en contra de la Ley de Actualización Tributaria. Este crecimiento se asoció principalmente al Impuesto Sobre la Renta, el cual creció en 20.6% respecto de lo recaudado en el año 2012.

La recaudación tributaria de enero 2015 creció 1.9% (Q.91,300,000.00 millones) respecto al mismo periodo del año anterior. Dicho crecimiento está influenciado por un aumento en la recaudación de los impuestos indirectos. Del Impuesto Sobre la Renta es

importante destacar que se observó una caída fuerte en el pago directo de los no residentes y del Impuesto Sobre la Renta de las ganancias y pérdidas de capital.”⁷¹

Desde que se implementó las modificaciones al Impuesto Sobre la Renta, disminuyéndose el tipo impositivo del 31% en el año 2013 al 25 % del año 2015 en adelante los ingresos brutos de dicho impuesto a ido creciendo a favor del Estado de Guatemala, sin embargo sigue siendo un tipo impositivo alto, no incentiva el pago en forma voluntaria, estas modificaciones casuísticas favorecen al contribuyente, sin embargo no es una reforma integral.

Como se encuentra actualmente la determinación y pago de los impuestos en Guatemala, los expertos tributarios justifican siempre su labor con argumentos de científicidad tributaria, apoyarán la complejidad y obscuridad de la ley ante los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, el cual es necesario con el objeto de cumplir con las obligaciones sustanciales y formales tributarias. El sistema se vuelve injusto para aquellos sobre los que no recae exención y deducción alguna y los tipos impositivos del impuesto sobre la renta se vuelven tan altos que motivan el crecimiento del sector informal, la evasión, la fuga de capitales desestimulan la inversión.

El déficit fiscal no se soluciona con una propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, es necesario que exista una justicia tributaria en el gasto, ya que “Los doctrinarios modernos se preocuparon en estudiar al Derecho Tributario,

⁷¹ http://www.minfin.gob.gt/archivos/estadisticas/estudios_fiscales/informeenero2015.pdf. Consultado el 20 de marzo de 2015 a las 15:00 horas.

olvidándose el estudio científico del Derecho Presupuestario, dejando con libre albedrío a los políticos para gastar sin respetar el principio de justicia en el gasto público, la doctrina estudia en forma profunda la progresividad en los ingresos, proscribiendo casi en su totalidad la proporcionalidad, sin embargo el principio de progresividad debe de estar presente en el gasto e incluso debe de someterse a juridicidad a los gastos públicos, con el objeto de tener un equilibrio social y no condenar a tener Estados fallidos en las futuras generaciones. Ya que los Estados de bienestar al día de hoy son insostenibles por falta de progresividad en los gastos.”⁷² Ingresos públicos y egresos públicos deben de estar interrelacionados para una eficiente administración de la política fiscal, encomendada por ley al Ministerio de Finanzas Públicas.

1.9. Impuestos bajos únicos y entornos empresariales

Es algo novedoso, en la psiquis del ser humano siempre se busca generar nuevo conocimiento o aplicar sistemas tributarios novedosos, para lograr en la medida de lo posible cumplir con los principios constitucionales tributarios, el cual puede ser mediante “El sistema de un tipo impositivo único (*low flat tax*) resulta transparente tanto para legisladores que lo discuten en el hemiciclo parlamentario (principio de legalidad), como para contribuyentes que deben cumplir con las exigencias fiscales.”⁷³; para el sujeto activo de la relación jurídica tributaria le facilita en la administración, control, supervisión y fiscalización de la prestación pecuniaria, por la actividad económica del contribuyente (hecho generador).

⁷² García de la Mora. **Ob. Cit.** Pág. 29

⁷³ <http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=9449>, consultado el 18 de marzo de 2015 a las 19:15

Los que podría adversarlo son los abogados, contadores públicos y economistas que más bien serán liberados de una función improductiva para dedicarse a actividades más lucrativas en una economía de escala mundial que entra en pleno crecimiento, gracias a la competitividad fiscal que se adquiriría en el país con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, si esta propuesta fuera una realidad.

1.10. El sector informal

Actualmente para mantenerse en la formalidad resulta sumamente alto por las obligaciones formales que debe de cumplir todo obligado tributario, el cual en caso de incumplimiento genera una multa, la alternativa para muchos trabajadores independientes y pequeñas empresas es la migración hacia el sector informal de la economía. “La economía informal se define como la realización de actividades lícitas en un mercado a través de medios ilícitos; es decir, fuera de la legalidad del Estado. Algunos de los problemas sufridos por el sector informal son: exposición a altas sanciones administrativas por parte de las autoridades; gastos continuos en una buena cantidad en sobornos a los funcionarios públicos (alto pero siempre será menor que el elevado costo de la formalidad); una empresa informal está obligada a nunca crecer para permanecer a la sombra; las personas relegadas al sector informal de la economía no puede recibir muchos beneficios, como acceso al crédito; los negocios no puede hacer publicidad para acceder a un mercado amplio, pues los visibilizaría ante el fisco; y no se puede recurrir a iniciar acciones judiciales para resolver conflictos

contractuales.”⁷⁴ Analizando en forma global es dañino para el estado, es desleal con otros empresarios y no ofrece seguridad jurídica estar en la informalidad de la economía.

La reformas tributarias y las normas jurídicas siempre serán una manifestación de voluntad de un sector factico, por lo que, “La tributación debe siempre tener en cuenta que las reformas fiscales aprobadas contienen usualmente amplios portillos legales que son fuente de trabajo abundante para expertos tributarios que ponen su mejor esfuerzo para conseguir una mayor elusión fiscal, la que nunca será penalizada pues se realiza dentro del marco legal.

Y la administración tributaria debe tener conciencia que gran parte de esos expertos tributarios son o fueron funcionarios públicos de la misma administración, que aprovechan su conocimiento del sistema para lucrar trabajando en su contra.”⁷⁵ Con la reforma a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, relacionado a la rotación de los miembros del Directorio, como máxima autoridad Tributaria, antes dichos puestos, eran vitalicios, todo el conocimiento adquirido por dichos Directores se podría usar en contra de la misma Administración Tributaria.

Esta carga para los contribuyentes gira básicamente alrededor de las personas dueñas de empresas y negocios y a las personas físicas y asalariados, con el mismo tipo impositivo sobre la renta, para evitar cambiarse de régimen según convenga; y tener un

⁷⁴ Banco Mundial, <http://siteresources.worldbank.org/psglp/resorces/boulais.pdg>. Consultado el 05 de marzo de 2012. Visto a las 20:19.

⁷⁵ Banco mundial, <http://siteresources.worldbank.org/psglp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en el cual se respeten los principios constitucionales.

El impuesto se aplica a las rentas, o ingresos netos, de cualquier actividad económica, sean empresariales o profesionales, desarrolladas por personas físicas o morales, civiles o mercantiles. También grava las rentas de capital por uso del derecho de autor, marcas y patentes, alquileres, honorarios de profesionales y directores, retiros particulares, dividendos y remuneraciones de ejecutivos que sean al mismo tiempo dueños y empleados de su empresa, en la parte que exceda el sueldo. Además, se gravan las ganancias de capital derivadas de la venta de edificios, equipos de transporte, maquinaria y equipos afectados al negocio.

En consideración a los tópicos enfocados, se concluye que en Guatemala, no existe una cultura eminentemente tributaria; en virtud que se ha considerado al tributo como una necesidad recaudadora para la subsistencia de la organización estructural del Estado, más que su verdadero objetivo que es alcanzar el bien común, mediante el desarrollo de programas sociales y proyectos de inversión social que coadyuve al desarrollo económico en forma progresiva y tomando en cuenta que la doctrina legislativa en este aspecto es de muy reciente estudio, con las dificultades del sistema tributario al día de hoy no se cuenta con una evaluación socioeconómica que permita estudiar concretamente los factores de impacto y de riesgo que los tributos puedan ocasionar a nivel colectivo e individual como programas fehacientes de desarrollo económico que afiance la proporcionalidad impositiva a la par de la solidez presupuestaria y la expansión a nivel internacional. Ya que la finalidad de la tributación

es para que el Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas; entre las que encontramos: la defensa del territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, etc., o sea en otras palabras, que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

En primacía de la ley es importante destacar que el Derecho Tributario constituye un conjunto de normas jurídicas que partiendo de los principios constitucionales vienen a regular, estableciendo los conceptos y principios de aplicación en esta rama del derecho; por ende amerita que se considere como tributo lo siguiente: “es una prestación pecuniaria de carácter público que debe de satisfacer a los entes públicos como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho (hecho imponible) revelador de capacidad contributiva fijado en ley, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”⁷⁶

De la definición anterior se concluye que el tributo es un ingreso público por excelencia, es una función de medios, no es de fines, ya que primero se recauda luego se distribuye para llegar al fin que es el bien común, es eminentemente jurídica sin embargo la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado últimamente en interpretaciones económicas, es una prestación pecuniaria, la Superintendencia de Administración Tributaria no acepta que la cuota tributaria se pueda satisfacer con bienes fungibles.

76 Gaceta del Tribunal Supremo Español, sentencia dictado dentro del expediente 260/2000, de fecha 16 de diciembre de 2000.

Se concluye con las siguientes características para todos los tributos: es público, es coactivo, debe de ser fijado por ley, tiene un fin recaudatorio, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria debe tener una capacidad contributiva. Modernamente se acepta que los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los impuestos doctrinariamente se dividen en impuestos directos e impuestos indirectos, sin embargo para efectos de la presente investigación, se analizarán únicamente los impuestos directos, específicamente el impuesto sobre la renta, proponiendo la conveniencia jurídica, social, económica y administrativa de tener en el ordenamiento jurídico guatemalteco un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

Se analizó que en la Constitución Política de la República de Guatemala no se encuentra categorizado el concepto de tributo, tal como se mencionó anteriormente, pero se encuentran regulados principios constitucionales, especialmente el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva como límites a la potestad tributaria de formación; límites para el legislador ordinario; de tal cuenta, la Asamblea Nacional Constituyente asumió que la población guatemalteca, debería de entender la definición de tributo, razón por la cual el legislador guatemalteco cuenta con un número abierto, en normar nuevos tributos y nominarlos de la forma que decida los diputados al Congreso de la República, siempre que se cumplan con las características ya relacionados, especialmente las bases de recaudación de todo tributo, como ejemplo existe los arbitrios, las contribuciones especiales y las tasas.

Como característica común a los impuestos es que son exigibles, sin que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria deba esperar una contraprestación, deben de respetarse los principios constitucionales ya expuestos.

Todo impuesto debe de tener una base de recaudación y las características principales de dichas bases de recaudación se encuentran en la Constitución Política de la República en el artículo 239 ya mencionado, como consecuencia todo impuesto para que pueda denominársele como tal, en su ley formadora, debe regularse en forma expresa lo siguiente: debe de tener un hecho generador, el impuesto en sí mismo; quién está facultado para otorgar una exención si procediere, debe estar determinado al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria como principal obligado y como representante del obligado, el tipo impositivo debe de ser en forma clara, usualmente es un porcentaje de la manifestación de la riqueza del contribuyente, debe de regularse si hay posibilidad de contar con un descuento, exención, deducción, reducción al impuesto y los recargos en caso de incumplimiento del impuesto, debe de estar normado las infracciones y las sanciones en caso no se cumpla el pago de la prestación pecuniaria en forma voluntaria, proveyendo a la norma jurídica con el andamiaje adecuado como mecanismos que faciliten su coercitividad.

CAPÍTULO II

2. Base de recaudación de los impuestos directos

En los impuestos directos el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es quien paga realmente la obligación tributaria, no se da la traslación o repercusión del impuesto a un tercero, sin embargo se puede pagar a cuenta de otro sujeto como agente de retención, sin embargo éste último realiza un pago a la Superintendencia de Administración Tributaria a cuenta del retenido, no es la persona quien manifiesta la capacidad de pago.

Si un agente de retención no entera en las cajas fiscales correspondientes los impuestos retenidos, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, será sancionado con una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto retenido. Si el pago lo hiciere antes de ser requerido por la Superintendencia de Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un veinticinco por ciento como multa material y Q.150.00 por concepto de multa formal. La naturaleza jurídica del agente de retención, no es pues la de un mandatario del fisco, sino la de un obligado a cuenta de un tercero, por lo tanto, no es sujeto activo, sino un sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El impuesto directo es aquel en que el legislador se propone gravar con una manifestación de riqueza al verdadero contribuyente, se suprime a todo intermediario entre el obligado tributario y la Superintendencia de Administración Tributaria, de

manera que las calidades y cualidades personales del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y pagador del impuesto se funden en una sola persona.

Villegas nos menciona que “Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes. Son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas conocidas como un registro de contribuyentes (inscritos al Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria).”⁷⁷

Los impuestos directos a su vez se dividen en reales y personales, los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su especial situación. Tenemos los siguientes ejemplos: impuesto sobre la renta, impuesto de solidaridad, impuesto único sobre inmuebles. Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto de gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto de circulación de vehículos, impuesto de herencia legados y donaciones, derechos arancelarios de importaciones, impuesto a la distribución del cemento, impuesto a la distribución de cigarrillos, etc.

Continuando con Villegas argumenta que “Las principales ventajas de los impuestos directos es la determinación ya que permite conocer a la persona que ha de satisfacerlos, la época del pago, el tipo impositivo, la cantidad a pagar, permite al

⁷⁷ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 255

Estado prever una percepción determinada, permite conocer al contribuyente y es más fácil su fiscalización, es un ingreso periódico, constante, el Estado lo obtiene aún en épocas de crisis económica, lo tributan las personas que tienen más riquezas, son más difícil de repercutirlos.”⁷⁸

Las desventajas de los impuestos directos es que son muy sensibles para los contribuyentes en razón de afectarlos directamente, por su fijeza no permite al Estado aumentarlos sin oposición de los contribuyentes, deja un sector importante sin tributar si la persona no genera el mínimo vital para la subsistencia.

Los impuestos directos usualmente recaen en una manifestación de riqueza personal del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es justa ya que toma en cuenta las aptitudes personales del contribuyente, gravan la renta y el patrimonio de las personas, para efectos de esta investigación se desarrollaran las bases de recaudación del impuesto sobre la renta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

Como se mencionó anteriormente todo impuesto debe de tener una base de recaudación, las bases de recaudación consiste en la técnica legislativa que debe de tener toda norma jurídica de naturaleza impositiva, antes que se presente como iniciativa de ley tributaria ante el poder del legislativo, debe de tomarse en cuenta que dicho cuerpo legal debe de contar con una base de recaudación, con el objetivo de no tener vicios de forma y fondo dicho proyecto de ley, y no sea susceptible de ser atacado

78 Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 257

vía una acción constitucional de inconstitucionalidad en caso concreto y/o, vía una acción constitucional de inconstitucionalidad de carácter general.

Las características principales de dichas bases de recaudación se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo relacionado a la potestad tributaria normativa en Guatemala consistente en: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a)El hecho generador de la relación tributaria; b)Las exenciones; c)El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d)La base imponible y el tipo impositivo; e)Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f)Las infracciones y sanciones tributarias. Son *nulas ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”⁷⁹

Es importante señalar que, al analizar la potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, deberá tomarse en cuenta lo siguiente: por un lado, la supremacía Constitucional y por otro lado la sujeción de reserva de ley. Es decir, la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, *ius imperium* del Estado; frente

79 Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República, artículo 239

a una indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En consecuencia las bases de recaudación deben de comprender lo siguiente:

El hecho generador de la relación tributaria: conforme a la jurisprudencia guatemalteca es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria para efectos de esta investigación cuando toda persona obtenga renta en Guatemala, se dará el supuesto contenido en la norma impositiva del impuesto sobre la renta.

Este concepto está regulado en el derecho positivo sustantivo guatemalteco, en el artículo 31 del Código Tributario donde se indica: “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”⁸⁰

Se concluye que todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal impositiva, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse, y b) Periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa

⁸⁰ Congreso de la República, Código Tributario. Artículo 31.

durante determinado periodo, en el presente caso se debe de tomar el sistema de lo devengado, consistente en que el contribuyente debe de documentar en el momento en que se perfeccione el negocio jurídico, en ese momento nace la obligación tributaria.

Contrario al sistema de lo percibido que la obligación tributaria nace al momento en que se recibe efectivamente la riqueza sobre la renta susceptible de ser gravado por el impuesto sobre la renta de un tipo impositivo único. Para la presente investigación el sistema de lo devengado y el sistema de lo percibido será utilizado la modalidad, tal como se aplica al día de hoy en la actual ley, generalmente el contribuyente elige voluntariamente el sistema a utilizar.

Todo hecho generador debe contener en forma indispensable los siguientes elementos: La descripción objetiva de un hecho o situación, los datos necesarios para individualizar a la persona que debe de realizar el hecho o encuadre en la situación en que objetivamente fueron descritos, el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible, el lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho generador, debe estar prescrito en las leyes impositivos, para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales y su consecuencia en caso de incumplimiento que sería multas, es el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

Las Exenciones: Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se

verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, usualmente fines extrafiscales, lograr que se realice un derecho fundamental normado en la Constitución Política de la República de Guatemala, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales fijados en la ley, nunca en un reglamento; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o favor de ciertas actividades útiles.

Las exenciones deben de estar expresamente reguladas, y es al legislador a quien compete ponderarlas la conveniencia de otorgarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no.

En materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo al principio de igualdad fiscal, tutelar ciertos sectores de la economía nacional, entendiendo como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas.

En cuanto a los casos de exención regulados constitucionalmente, no abarca como parte del razonamiento lógico de la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta que se trata más adelante en su respectivo apartado; más si los otros tipos de exenciones que ameritan su derogación, respetando los derechos adquiridos ya existentes.

El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria: El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas en su artículo 18 identifica al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.

Asimismo el Código Tributario en el artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aún más, en los artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo código en relación con el responsable.

Es oportuno destacar que la obligación de pago del tributo, el sujeto que realiza el hecho imponible no siempre va a coincidir con el sujeto que, efectivamente, soporta el gravamen del tributo. Así ocurre por ejemplo en el impuesto al valor agregado; el comerciante que realiza el hecho generador de la obligación, vende un producto es el único obligado tributario frente al fisco. Sin embargo, la ley le otorga el derecho de trasladar la cuota tributaria a otro sujeto que soporta efectivamente el gravamen.

El mecanismo de traslación de la cuota tributaria del vendedor al comprador se produce en el marco de una obligación entre particulares de naturaleza tributaria, en la que la Superintendencia de Administración Tributaria no interviene. Así, el obligado a soportar efectivamente el tributo no responde ante la Hacienda por el incumplimiento sino frente al sujeto con derecho a repercutir el impuesto, el sujeto obligado que realiza el hecho imponible no coincide con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen.

El Código Tributario, establece únicamente dos modalidades de obligados tributarios, que responde de la obligación tributaria principal. En particular, todo obligado al momento de cumplir con la obligación tributaria se vuelve sujeto pasivo y, en concreto, ocupa la posición pasiva deudora frente al fisco en calidad de contribuyente. Obligado por deuda propia, cuando realiza el hecho imponible debe de cumplir por ley con las obligaciones de contribuyente, entre los que se encuentran el representante, el agente de retención, el agente de percepción, el obligado a suministrar información sobre terceros, el responsable de la deuda del anterior titular del bien adquirido, etc.

La lectura sistemática de los artículos 18, 21 y 30.A del Código Tributario se puede concluir que, acorde a la noción clásica de tributo, la distinción de dos modalidades de la posición pasiva del tributo (obligados por deuda propia y obligados por cuenta ajena) se realiza en función de si el sujeto pasivo es el verdadero titular de la capacidad económica, esto es, si se trata del sujeto que efectivamente soporta el tributo.

El concepto de obligado por cuenta propia, para definir al contribuyente frente al responsable que es un obligado por deuda ajena, tampoco tiene mucho sentido desde

la posición pasiva de los obligados al pago de las obligaciones tributarias frente al fisco. Por tanto, aunque no sea en calidad de contribuyente existen otros sujetos tributarios obligados a una deuda propia frente al fisco.

Este es el caso por ejemplo de los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta. La ley establece que son los únicos deudores de las cantidades retenidas frente al fisco. En caso de incumplimiento, sólo a ellos les serán imputables los intereses o las sanciones por retraso o incumplimiento.

Por tanto, son obligados por deuda propia aunque sea a cuenta de un tributo ajeno al retenedor. El Código Tributario, sin embargo, incluye a estos sujetos entre los responsables obligados por deuda ajena. Es evidente que el agente de retención no realiza el hecho generador y, por tanto, no es un contribuyente. Sin embargo, tampoco es responsable de la deuda de otro sujeto. Tiene una deuda propia que corresponde al tributo retenido, que es cuestión distinta.

Se concluye que todo obligado es un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Así, son sujetos pasivos todos los deudores principales de la obligación tributaria principal, el contribuyente, el agente de percepción que realiza el hecho generador del impuesto al valor agregado, el agente de retención en los casos de retención definitiva; todos los obligados a realizar pagos a cuenta (agente de retención); los obligados al cumplimiento de obligaciones formales de cualquier naturaleza; los sucesores de los anteriores en los supuestos de transmisión de la deuda tributaria; los representantes legales o voluntarios de los obligados al

cumplimiento de obligaciones; y, por último, los sujetos que responden junto con el deudor principal en los supuestos de responsabilidad tributaria (ya sea por conducta antijurídica del responsable o por otro presupuesto de hecho de responsabilidad).

Son sujetos pasivos y se encuentran obligado por la relación jurídica-tributaria: los deudores principales de la obligación tributaria principal y de las obligaciones de pagos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones formales, los sucesores y los terceros responsables de la deuda de los deudores principales.

La base imponible y el tipo impositivo: Es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible. Que debe quedar así definida en la ley teniendo presente que siendo esta última una disposición que por su naturaleza tiene carácter general, la base imponible a de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura a cada caso individual.

Es diferente y, “Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino es función que se desenvuelve en su aplicación en relación Estado contribuyente.”⁸¹

81 Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 234

Los fines de los tributos son, “Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar y así tenemos que éste elemento está constituido por la materia sobre la que recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y que principalmente lo constituyen los actos humanos y las cosas.”⁸² A excepción de los tributos extrafiscales que su finalidad es que no se realice el hecho generador para proteger un derecho fundamental de las personas.

Objeto y materia es un gran problema a saber, “Generalmente se confunde el objeto con la finalidad que se persigue con el mismo. El objeto del tributo, se precisa más con la materia o hecho imponible. El objeto puede ser la renta que es obtenida, el consumo de bienes y servicios, el patrimonio de una persona, el capital y los actos formales.

Cuando el hecho generador acaece fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague a la Administración Tributaria una suma dineraria denominada importe tributario, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé, así será el monto del impuesto a pagar, (en el presente caso debemos darle el valor a la renta de los contribuyentes guatemaltecos).”⁸³

Continuando, “El elemento cuantitativo sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente y por ello se le define

⁸² Godoy. **Ob. Cit.** Pág. 235

⁸³ Ayau. **Ob. Cit.** Pág. 115

como: el parámetro que se utiliza para determinar el monto del impuesto, que el sujeto pasivo debe de pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un tanto porcentual.”⁸⁴

Este elemento es muy importante, ya que el legislador para establecer en la ley el parámetro o porcentaje a pagar, debe de tomar en cuenta la capacidad contributiva y el importe puede ser fijo y *ad valorem*.

El importe tributario fijo es aquel en que la cuantía del impuesto a pagar está especificada desde el inicio y directamente en la ley. El importe tributario “*ad valorem*” es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago, sino que hay que aplicar el porcentaje o tanto por ciento que se indica en la ley al valor del elemento objetivo, así tenemos por ejemplo, tal como se propone en esta investigación de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

Cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o épocas de pago y es necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo para prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación tributaria y así evitar el pago de multas e intereses. El elemento temporal es importante para establecer el momento en que los impuestos pueden ser exigidos por el fisco, si el pago del impuesto no es efectuado voluntariamente por el sujeto pasivo, el mismo puede exigirse por la Superintendencia de Administración Tributaria antes de que prescriba ese derecho, el cual es de cuatro años tal como se encuentra regulado en el artículo 49 del Código Tributario.

84 Ayau. Ob.Cit. Pág. 116

Es de resaltar que todo pago debe de realizarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique, el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala se paga en forma mensual, trimestral y anual.

La determinación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala es mixto, ya que lo efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo. El sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es la Administración Tributaria y puede ser sobre base cierta y sobre base presunta.

Las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y sanciones tributarias: Así mismo, la Constitución Política de la República en forma específica en materia tributaria establece la obligación de estar normados los conceptos ya mencionados, para efectos de la presente investigación no serán analizados por ser temas distintos al objetivo general y a los objetivos específicos, sin embargo el principio de legalidad al establecer en la misma norma, el deber de quedar debidamente categorizadas para evitar interpretaciones casuísticas para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

2.1. La legislación vigente del impuesto sobre la renta; en relación a la tasa única del Estado chileno del impuesto a las ganancias

Es menester encontrar un punto de equilibrio en el cual el Estado de Guatemala cuente con los recursos financieros necesarios para afrontar las obligaciones del fin principal

de todo Estado Constitucional de Derecho como lo es el bien común; se pretende dar un enfoque diferente al actual impuesto sobre la renta por un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, tomando de base el ejemplo del Estado de Chile especialmente en lo relacionado con el impuesto a las ganancias de capital; ya que el Estado de Chile le ha dado una buena lección a toda Latinoamérica al contar con un crecimiento alto y sostenido en su producto interno bruto, los índices humanos están por encima del promedio de la región.

Se pretende analizar jurídicamente si dicho crecimiento es por el tipo impositivo único en el impuesto a las ganancias o es por motivos de la materia prima con los que cuenta dicho Estado. Con el objeto de darle una solución al gran problema actual en el territorio de Guatemala y que al día de hoy son malas prácticas de los gobiernos de turno, el de financiar el presupuesto ordinario del Estado de Guatemala mediante deuda, empréstitos, remesas y donaciones extranjeras. No hay nada gratis en toda sociedad, lo que una persona recibe como gasto público por parte del Estado en cumplimiento de sus fines, alguien más tuvo que pagarlo, en consecuencia el principio de capacidad económica debe de aplicarse tanto en los ingresos como en los gastos públicos, la justicia financiera y los gastos públicos debe de someterse a la juridicidad con el objetivo que los políticos no puedan endeudar a futuras generaciones, por no contar con límites en los gastos públicos.

El gasto público y los ingresos por medio de tributos deben de estar interrelacionados, la Administración de los fondos públicos, la política financiera del estado de Guatemala le corresponde al Ministerio de Finanzas públicas y su administración no varía mucho

con la administración presupuestaria de un hogar, si una ama de casa gasta más de los ingresos, se va a la quiebra, lo mismo sucede con el derecho financiero de todo Estado. Es importante que el gasto público tenga un techo, un sistema financiero en el cual se paga poco de impuesto y se necesita mucho del gasto público es financieramente insostenible por más equidad y bien común que se argumente.

2.2. Ejemplos que demuestran cómo ha funcionado un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta

Al contar con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. Al eliminarse elementos distorsionadores como desgravaciones, exenciones y variados regímenes de tributación para personas individuales, personas dueñas de empresas y negocios, se amplía la base tributaria que actualmente tributan.

El suscrito considera que el impuesto de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, logrará estimular las inversiones nacionales y extranjeras, daría un mayor dinamismo económico e incrementa la recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria y del Estado mismo de Guatemala, por un control más fácil y el crecimiento económico más rápido, principalmente por razones de certeza y seguridad jurídica en la relación jurídica tributaria que ofrece esta propuesta.

Existe un fuerte incentivo al ahorro y si los tipos impositivos son bajos y únicos, habrá un aliciente al trabajo y la productividad. Por otro lado, motiva la inversión en

tecnologías y maquinarias, rezagado en el modo de producción y la industria de Guatemala; por lo que la productividad de los trabajadores aumenta por eficiencia y eficacia. Al coexistir tipos impositivos sobre la renta bajos y alto crecimiento económico se facilita la contratación de trabajadores poco calificados que antes no encontraban lugar en el mercado laboral formal.

Es importante que la sociedad guatemalteca se interese en los debates por venir en el Congreso de la República de Guatemala, en caso el partido político de Libertad Democrática Renovada, lo presente como un proyecto de ley; y la conveniencia de su discusión al más alto nivel sobre este tema.

Los defensores del impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, argumentan que los antiguos Estados Comunistas de Europa del Este, se han beneficiado de la adopción de un impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. “La mayoría de estos países han experimentado un fuerte crecimiento económico del 6% o más en los últimos años, algunos de ellos, en particular los países bálticos, la experiencia excepcional de crecimiento del producto interno bruto de alrededor del diez por ciento anual.

Algunos argumentan que otros factores, principalmente el advenimiento de los sistemas económicos capitalistas y la expansión rápida del mercado después de la Unión Soviética (comunista) la dominación, explican el rápido crecimiento. El crecimiento económico en estos países es probable que se hayan producido independientemente

del sistema fiscal elegido; por el aumento del valor de los productos denominados *comoditis*, y las materias primas, como el oro, el petróleo, el gas y más.”⁸⁵

Como ejemplos de otros Estados, “Mientras que en algunos países, están implementando un impuesto de tipo impositivo único, como caso fortuito ha coincidido con un fuerte aumento en el crecimiento y los ingresos fiscales, se argumenta que no existe ninguna relación probada de causalidad entre los dos. Se sostiene que es posible que ambos se deban a un tercer factor, como nuevos gobiernos que pueda instituir otras reformas, junto con el impuesto de tipo impositivo único. Europa del Este, por ejemplo, se ha beneficiado en gran medida del acceso a los mercados de la Unión Europea desde la caída de la Cortina de Hierro.”⁸⁶ Son argumentos difíciles de probar en una región como la centroamericana en virtud que las condiciones económicas, sociales, culturales son diferentes, sin embargo son parámetros para cuestionar y debatir la conveniencia de implementarse esta modalidad del sistema tributario del impuesto sobre la renta con un sistema jurídico latino germanico-frances.

2.3. Experiencias de un tipo impositivo único en Latinoamérica

En México, se intentó la implantación del *low flat tax* o impuesto plano o de tasa única lo cual provocó diversas reacciones a favor y en contra. Las más de las veces, producto de la ideología de sus defensores y de sus detractores y no tanto del conocimiento de este sistema.

⁸⁵ Banco mundial, <http://siteresources.worldbank.org/psqpl/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

⁸⁶ Ayúa, Manuel F. **Artículo: Algunas consideraciones del Impuesto sobre la renta.** Centro de estudios Económicos Sociales (CEES), Guatemala, 1960 Pág. 135

Este impuesto está despertando mucho interés en el mundo pues desde hace más de veinte años, varios países de Europa del Este, Países Bálticos, lo han venido implementando con bastante éxito, inicialmente en el año de 1994 el tipo impositivo único fue del 26%, en el año 2007 bajo el tipo impositivo único al 20%, para el Estado de Lituania en el año de 1994 la tasa única fue de 33%, el Estado de Letonia implemento una tasa única del 25%, dichos porcentajes es del parecer del suscrito que son muy altos, tomando en cuenta la propuesta que se realiza en la presente investigación consiste en implementar un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, pero sobre todo bajo, para que incentive su pago en forma voluntaria para todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, algunos países bálticos gravaron las ganancias de capital de las corporaciones con un impuesto de tasa menor, el cual a simple vista es perjudicial políticamente para los legisladores que la implementen, sin embargo hay corporaciones y cámaras empresariales que tienen en la realidad margen de ganancias muy bajos, es la justificación de dicha diferencia, sin embargo para efectos de esta investigación la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta es del 10% para todas las personas que generen rentas gravadas en el territorio guatemalteco. “El primero de ellos, Estonia, pasó de crecimientos negativos del producto interno bruto a crecimientos sostenidos del diez por ciento anual, inflaciones de menos del cuatro por ciento (en 1992 fue de un mil por ciento).”⁸⁷ Y el producto per cápita supera en mucho a Guatemala, sin embargo el ingreso per capital en los últimos años promedia el 5.6% de la tasa de crecimiento real del Producto Interno Bruto, el motivo es por la crisis económica mundial, la disminución

⁸⁷ Banco mundial, <http://siteresources.worldbank.org/psqlp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

de los precios de productos de exportación como los *comoditis*, sin embargo siguen teniendo superávit financiero económico.

El caso de Hong Kong, desde el año de 1947 implemento un sistema tributario dual, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria elige en base a una planificación tributaria si va a tributar en el sistema de una tasa única, proporcional, o elige el sistema progresivo, con tarifas mínimas y máximas, de acuerdo a los ingresos que obtiene, hay que tomar en cuenta que, cuando Hong Kong implemento ese sistema tributario era una colonia inglesa, no estaba bajo el control de China Continental, sin embargo obtenía productos y materia prima a bajo costo de China Continental, el cual era exportado a Europa, por medio de las autoridades inglesas, en consecuencia el sistema tributario de Hong Kong fue implementado por Gran Bretaña con el objeto de que se lograra un crecimiento alto y sostenido, el favorecido fueron las personas inglesas que decidieron ir a vivir al oriente y defender los intereses de la corona inglesa, para lo cual debía de darse prerrogativas fiscales, implementándose nuevos modelos tributarios que resultaron ser un éxito.

Al inicio se buscaba favorecer a los colonos ingleses resulto ser una gran ventaja tributaria para la corona inglesa al lograr un crecimiento sostenido y que le significo ingresos tributarios al fisco de Inglaterra.

Rusia es otro de los Estados que implemento en el año 2001 una tasa única, sin embargo por el gran tamaño de su territorio fue difícil el implementarlo, tardaron 4 años en ver resultados favorables, en consecuencia se puede concluir que implementar un

tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta tardará varios años en que se pueda observar los resultados, no será por arte de magia que cambiarían los índices humanos de desarrollo, los ingresos per capital en la tasa de crecimiento real del Producto Interno Bruto tardara varios años en verse resultados tangibles, e incluso en base al artículo 7 del Código Tributario que establece la: Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: (...) 2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. Cualquier cambio en el sistema tributario del Impuesto Sobre la Renta relacionado a un tipo impositivo único, los cambios cualitativos relacionados a certeza y seguridad jurídica, control, administración y fiscalización será progresivo e incluso los cambios cuantitativos serán lentos en cuanto a su implementación.

Es de resaltar que Rusia tenía dos tipos impositivos únicos, para las personas individuales, el ingreso personal está gravado con un tasa única del 13%, y a las empresas con 24 %, políticamente esta modalidad es desgastante, pareciera que no se respeta la igualdad se trata en forma diferente a personas diferentes, sin embargo hay empresas que tienen márgenes de ganancias muy bajos razón por la cual es prudente el poder deducir los gastos y costos que sirven para generar la renta gravada, sin embargo sigue siendo una tasa única alta, no ofrece el aliciente de pagarse en forma voluntaria, existe la posibilidad que se inflen los gastos y costos para mantener la fuente de la renta gravada.

2.4. El sistema chileno en el impuesto a las ganancias

En la república de Chile, “Las personas residentes o domiciliadas en Chile están sujetas al impuesto sobre sus ingresos en todo el mundo, es un impuesto sobre la renta mundial. Sin embargo una persona al momento de tener el ánimo de domiciliarse o tener su residencia en la República de Chile sabe que deberá tributar sobre sus ingresos obtenidos en Chile durante los primeros tres años, pudiendo ser renovado si lo solicitan. Las personas sin domicilio ni residencia en la República de Chile pagan impuestos sobre sus rentas de fuente chilena. Una persona es considerada domiciliada o residente en Chile si se dan los siguientes supuestos: a) Se puede suponer a partir de la actividad, que se desea permanecer en el territorio de manera permanente (domicilio); b) Si pasa más de seis meses en el territorio nacional de Chile en un año civil determinado o durante un periodo de dos años (residente).”⁸⁸

Las rentas de fuente chilena se define como los ingresos derivados de: a) las mercancías o bienes situados en territorio chileno; b) las actividades realizadas en territorio chileno, contando el Servicio de Impuestos Internos (SII) cuenta con un plazo de tres años para revisar, modificar o rectificar cualquier declaración de impuestos presentada por un contribuyente (plazo de prescripción). Esta modalidad de impuestos no es aplicable directamente en Guatemala, el motivo principal es que es otra cultura, otro ordenamiento jurídico tributario, sin embargo sirve de parámetro para establecer la conveniencia de implementar un régimen del impuesto sobre la renta de tipo impositivo único, con el objeto de facilitar, dar seguridad y certeza jurídica a los sujetos de la

⁸⁸ Subdirección de Estudios. **Justicia Tributaria en Chile**. Año 2001. Pág. 22

relación jurídica tributaria para la determinación y pago del impuesto sobre la renta en Guatemala.

2.5. El sistema de impuesto sobre la renta chileno

El impuesto directo de la renta en Chile es, “El margen de negocios (Impuesto de primera categoría IPC) es el que grava las utilidades tributarias de los negocios, dejando afectas las rentas provenientes del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras.

Este impuesto se determina sobre la base de las utilidades líquidas obtenidas por la empresa, vale decir, sobre los ingresos devengados o percibidos menos los gastos, y se declara anualmente en abril de cada año por todas aquellas rentas devengadas o percibidas en el año calendario anterior.

Salarios y remuneraciones (Impuesto Único de segunda categoría IUSC), a los Sueldos, Salarios y Pensiones es un tributo progresivo que se paga mensualmente por todas aquellas personas que perciben rentas del desarrollo de una actividad laboral ejercida en forma dependiente.”⁸⁹Otros, “ingresos de personal (Impuesto Global Complementario IGC), éste es un impuesto anual que grava a las personas naturales domiciliadas o residentes en Chile por el total de las rentas imponible de Primera o Segunda Categoría.

⁸⁹ Subdirección de Estudios. **Ob. Cit.** Pág. 35

Este tributo se determina mediante una escala de tasas progresivas por tramos de renta, empezando por un primer tramo exento hasta un último tramo con una tasa marginal de 40%, el cual se declara y paga en abril del año siguiente al de la obtención de la renta (las tasas y los tramos son los mismos que para el Impuesto de Segunda Categoría, pero sobre una base anual).

En general, para determinar el monto del Impuesto Global Complementario, las personas que reciben retiros de utilidades o dividendos de empresas, junto con dichas rentas, deben incluir en la base imponible de este tributo una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría que afectó a esas rentas. Sobre esa base se debe aplicar la escala de tasas del Impuesto Global Complementario y determinarse así el impuesto que debe ser pagado.”⁹⁰

Para los no residentes, las “Rentas obtenidas por no residentes (Impuesto Adicional IA), se aplica a las rentas de fuente chilena obtenidas por personas naturales o jurídicas que no tienen domicilio ni residencia en Chile, cuando la renta queda a disposición desde Chile a la persona residente en el extranjero. Dependiendo del tipo de renta de que se trate, puede ser un impuesto de retención, o bien, un impuesto de declaración anual. La tasa general del impuesto Adicional es de 35%, aplicándose tasas menores para algunos tipos de rentas, que cumplan además, los requisitos especiales indicados para cada una de ellas en la normativa vigente.

90 Subdirección de Estudios. **Ob. Cit.** Pág. 39

Los dividendos, retiros y/o remesas de utilidades de sociedades anónimas, sociedades de personas o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras se gravan con la tasa general del impuesto Adicional del 35%.

En términos generales, para calcular el impuesto Adicional, a la distribución de utilidades se agrega una cantidad equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las utilidades tributables, luego la tasa del impuesto Adicional se aplica sobre esta base imponible incrementada. Al impuesto resultante se le rebaja como crédito el impuesto de Primera Categoría que fue agregado al calcular la base del impuesto Adicional.”⁹¹

Como regla general, las ganancias de capital se consideran ingresos normales y la ganancia está sujeta a impuesto de primera categoría (IPC), impuesto global complementario (IGC) y al Impuesto adicional (IA) como el caso puede ser, pero sólo cuando se ha realizado, es decir, una venta o disposición de un activo.

La ganancia de capital es la transferencia o venta de acciones de empresas chilenas pueden estar sujeto a un impuesto único del 15 % si: a) las acciones se han mantenido durante más de un año, b) el vendedor no es recurrente en el comercio de acciones, y c) el comprador no es parte relacionada del vendedor. Si la propiedad no está comprendida en ninguna de las excepciones mencionadas anteriormente las ganancias se gravan como otros beneficios empresariales.

91 Subdirección de Estudios. **Ob. Cit.** Pág. 42

Como se podrá apreciar el tipo impositivo en el impuesto sobre la renta en la República de Chile es único en las ganancias de capital, existen regímenes especiales para ciertas regiones, por ejemplo: a) La Isla de Pascua tiene un régimen fiscal especial que exime a los bienes o los ingresos del impuesto, siempre que el contribuyente sea residente de la isla; b) Las ciudades de Iquique y Punta Arenas tienen una zona libre de impuestos.

En estas zonas la Impuesto de primera categoría (IPC) no se paga, sin embargo, cualquier impuesto adicional o impuesto personal aplicable no está exento y, como el Impuesto de primera categoría (IPC) no se ha pagado no hay crédito para el Impuesto de primera categoría (IPC) cuando se remiten utilidades o dividendos; c) El área de Navarino, en el otro extremo del continente, el Porvenir y Primavera, también tienen un régimen fiscal especial en esos territorios especiales el Impuesto de primera categoría (IPC) no se paga, pero está disponible como crédito para cualquier impuesto adicional o personal, en su caso; d) Las provincias de Arica y Parinacota, en el norte de Chile, tienen una deducción especial disponible en el 20% de la inversión dicha clasificación se acreditará contra cualquier deuda del Impuesto de primera categoría (IPC).

La ley de impuesto sobre la renta ha establecido un sistema completo de ajustes monetarios para compensar los efectos de la inflación (Corrección Monetaria), de acuerdo con un método que recoge los elementos históricos del balance en unidades de poder adquisitivo constante con cargos o abonos en la renta de compensación. Las empresas deben mantener sus registros contables en moneda chilena, pero si todos o la mayor parte del capital aportado o el negocio se realizan en una moneda extranjera,

puede ser autorizado por el servicio de impuestos internos (SII) a llevar contabilidad en moneda extranjera.

Este sistema tributario tiene que ver con el *Hall Robushka*, versión de tasa plana, el cual consiste en dividir o separar los ingresos de los contribuyentes en dos, para los ingresos individuales con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, y sobre los ingresos de las empresas y los negocios se paga otro tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta diferente, sin embargo en la propuesta del suscrito ambos pagarían el mismo tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, solo que los primeros pueden deducir el mínimo vital para sus subsistencia, el cual debe de actualizarse cada año en base a dictámenes del Instituto Nacional de Estadísticas y para las empresas y los negocios de la renta bruta para determinar el impuesto a pagar podrán deducir sus gastos y costos que sirve para generar la renta gravada.

El sistema tributario de *Hall Robushka*, versión de tasa plana se asemeja al sistema cedular que se encuentra regulado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República en el artículo 2, que regula lo siguiente: “Categorías de rentas según su procedencia. Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

1. Las rentas de las actividades lucrativas.
2. Las rentas del trabajo.
3. Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro.

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.” Como se verá en el caso guatemalteco existe 4 categorías de las rentas en el sistema de tasa plana solo 2, en la propuesta, existe un solo tipo impositivo con exenciones diferentes.

Pagos de pensión alimenticia no constituyen ingresos para el destinatario si el deudor está obligado a pagar por la ley. Para el contribuyente, los pagos no son un gasto deducible. Honorarios o la participación de los consejeros derivadas de los directores o miembros de la junta directiva de una sociedad mercantil están sujetos al impuesto global complementario (IGC) y al impuesto adicional (IA) como sea el caso. Las deducciones de los pagos de regalías: Los pagos de cánones a los beneficiarios de otros países son deducibles como gastos con un límite del 4% de los ingresos por ventas y servicios de la empresa.

El límite no se aplica si: Entre el contribuyente y el beneficiario del pago no existe un control de capital directa o indirecta o de gestión, o el beneficiario se grava con una tasa del 30% o más. Para la aplicación del *Hall Robushka*, los aspectos claves analizados para el caso chileno son el tipo impositivo, las exenciones, la base tributaria, la recaudación y el momento.

2.6. Utilidad de un tipo impositivo único bajo en el impuesto sobre la renta en el sistema tributario guatemalteco

Se afirma que el Impuesto Sobre la Renta es una de las soluciones al problema que toda nación afronta en la financiación de la obra pública y manutención de un gobierno necesario para cumplir con sus cometidos de bien común. Se puede encontrar justificación, a éste con argumentos válidos desde el punto de vista práctico, por ejemplo el que, como se necesita de alguna fuente para recaudar los impuestos, el tipo impositivo sobre la renta recae en los ciudadanos de acuerdo con su capacidad financiera para contribuir al sostenimiento del Estado, que beneficiará a todos por medio del bien común, sin discriminaciones, en cuanto a capacidad individual, aporte al bienestar de la sociedad, productividad, industrialización, habilidad, posición económica o social o necesidad. “Y claro está, no se puede recaudar de los que nada tienen.”⁹²

Estimando las observaciones realizadas en la legislación comparada, se puede establecer que todo tributo debe estar previamente determinado en la ley, en mérito al principio de legalidad tributaria y como consecuencia, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta debe de someterse al procedimiento legislativo de formación y sanción de la ley, pero para no perder el espíritu esencial de este tributo es recomendable que durante el mismo, se respeten primordialmente los elementos y características incorporadas a esta novedosa modificación de operar dicho impuesto para no perder el sentido concreto de su carácter institucional, ni menos la finalidad bajo la cual está siendo inspirada, dado que se busca la igualdad en la práctica

⁹² Ayúa. **Ob. Cit.** Pág. 1

tributaria así como la voluntariedad activa del contribuyente en el pago del mencionado tributo, procurando los beneficios ya establecidos, consistentes en justificar jurídicamente la conveniencia de tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, las ventajas para los sujetos de la relación jurídica tributaria, en virtud que el tipo impositivo actual tiene variados regímenes de tributación para las personas jurídicas, personas individuales, rentas de capital, para los no residentes y más; y variadas exenciones para las personas, existe confusión entre costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.

Para cumplir el objetivo general de la presente investigación de analizar la necesidad de tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, a través de diferenciar los tipos impositivos existentes en la doctrina y los llamados *low flat tax*, con los tipos impositivos progresivos, llamados en la doctrina como tarifas diferenciadas, adecuando la propuesta con los principios constitucionales en materia tributaria. Se considera el funcionamiento del sistema tributario del impuesto sobre la renta actual como deficiente de difícil interpretación y cumplimiento de la obligación tributaria; y, se propone un cambio necesario, con la finalidad de impulsar y mejorar la recaudación del impuesto sobre la renta por medio de un tipo impositivo único y bajo. Se sugiere un cambio en las obligaciones formales para cumplir con la obligación tributaria sustancial del impuesto sobre la renta para evitar la elusión y evasión fiscal.

La implementación del sistema de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa propuesta de 10 % es una opción viable, podría traer muchos

beneficios al Estado guatemalteco desde los puntos de vista del gobierno, la juridicidad de los actos de la administración tributaria, de la sociedad, de la economía, en búsqueda de implementar un sistema que convierta en simple los actos formales, de pago del impuesto y que presente los resultados esperados para la mejora de los indicadores sociales, económicos y jurídicos del Estado guatemalteco, de la economía de las familias y habitantes.

Algunos doctrinarios en materia tributaria, sostienen que un sistema tributario que grava la renta de las personas debe de ser progresivo y nunca proporcional, el primer principio en particular no se aplica para un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, ya que siempre es proporcional y sigue siendo justo para las personas con menos capacidades contributivas por el mínimo vital de subsistencia.

CAPÍTULO III

3. Argumentos sobre los beneficios jurídicos tributarios, para los sujetos de la relación jurídica tributaria, en caso de tener en Guatemala, un tipo impositivo único y bajo del Impuesto Sobre la Renta

Lo medular de la presente investigación es justificar jurídicamente la conveniencia, las ventajas para los sujetos de la relación jurídica tributaria, de contar en el ordenamiento jurídico guatemalteco un impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta; en virtud que el tipo impositivo actual tiene elementos distorsionadores como desgravaciones, exenciones y variados regímenes de tributación para las personas jurídicas y para las personas individuales (como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria).

Impulsar la producción de bienes y servicios, generando seguridad y certeza jurídica en los inversionistas, eliminando los diferentes regímenes y categorías del impuesto sobre la renta, teniendo un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta y racional que incentive el pago y no la elusión y/o la evasión de los mismos, el ejemplo claro en Guatemala es citado por el Ingeniero Jorge Antonio Serrano Elías “Dejamos solo cuatro impuestos:

Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Impuesto sobre la renta –ISR- con una tarifa máxima de 25%.

Impuesto territorial.

Los impuestos de importación, sujetos únicamente a cuatro tarifas, 5, 10, 15 y 20%, eliminando la tarifa cero y otra cantidad de tarifas que llegaban hasta el 160%, que para lo único que servirían era para fomentar el contrabando y la corrupción.

Aunque parecía que haciendo estos cambios podríamos recaudar menos impuestos, sabíamos que incentivar el pago, racionalizando las tasas, tendríamos mejores resultados. La realidad en la recaudación fiscal fue que de 2.344 millones de quetzales recaudados en 1990, lo subimos a 4,452 millones de quetzales en 1992. Es decir que se había prácticamente duplicado la recaudación con nuestro plan.”⁹³

En relación al principio de progresividad que debe de tener toda la carga tributaria en el presente caso, se manifestará al conservarse el mínimo vital de subsistencia para que el impuesto sobre la renta, no se vuelva confiscatorio; de acuerdo a la experiencia de Latinoamérica todo impuesto progresivo distorsiona la naturaleza de la progresividad; y el sujeto pasivo de la obligación tributaria siempre buscará mecanismos para eludir su responsabilidad; asesorándose de expertos en la materia de impuestos.

Como se puede, “Cumplir con el principio de progresividad no debía significar la introducción de un sistema de múltiples tasas de impuestos aplicadas a múltiples grupos de personas, lo cual complicaría la vida no solo a los contribuyentes sino también a la administración tributaria.”⁹⁴

⁹³ Serrano Elías, Jorge Antonio. **La Guayaba tiene Dueño**. Panamá, 2012, Quality Group. Página 89

⁹⁴ Fuentes Kniht, Juan Alberto, **Rendición de Cuentas**, Guatemala, 2011, fyg Editores, Página 21.

Al tener un impuesto sobre la renta proporcional en Guatemala, de un tipo impositivo único y bajo, se cumpliría con el principio de generalidad, que significa que toda persona está obligado al sostenimiento de las cargas del Estado de acuerdo con su capacidad de generar riqueza, no se lesiona el principio de igualdad, ya que a cada circunstancia diferente, se trata diferente, las personas dueñas de empresas y negocios y las personas individuales en relación de dependencia se diferencian en la determinación del tipo impositivo, esta justificación es razonable ya que unos podrán deducir sus gastos y costos, otros podrán mantener el mínimo vital para su subsistencia; se cumpliría con el principio de capacidad contributiva y al principio de progresividad al mantener un mínimo vital de subsistencia, el cual debiera de actualizarse cada año y no cada 4 o 10 años como se realizan actualmente dichos estudios, los dictámenes lo debe realizar y presentar el Instituto Nacional de Estadísticas, en relación al costo de la canasta básica integral.

Ferreiro establece que la “progresividad del sistema tributario que depende de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa en la renta nacional.”⁹⁵ Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad. El sistema tributario justo queda vinculado a dicho principio manifestando con ello una unión entre ambos principios, cuyo resultado esperado de una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza. Sin embargo es de considerar que el hecho de la redistribución de la renta viene potencialmente a representar una fuente de discriminación y de algo que no compete a

95 Gutiérrez, Miguel, **Conferencia. Competitividad, inversión e incentivos fiscales**. 2008.

la administración tributaria, ya que la finalidad del sistema tributario mismo es la recaudación de los impuestos y no así la redistribución de las riquezas.

Desde la perspectiva de Ludwin Won Mises, argumenta la problemática de los sistemas impositivos progresivos y establecen que: “la política fiscal discriminatoria aceptada universalmente hoy bajo el equívoco nombre tributación progresiva sobre las rentas y sucesiones dista mucho de ser un verdadero sistema impositivo. Se trata de una disfrazada expropiación de los empresarios y capitalistas capaces.”⁹⁶ Robestiere entendía que el principio de progresividad implicaba necesariamente limitar el derecho de propiedad, de manera que incluso propuso “abolir la concepción absoluta de la propiedad a través de cuatro artículos.

La Propiedad es el derecho de cada ciudadano de gozar y disponer de la porción de bienes que le sean garantizada por la ley.

El derecho de propiedad está limitado, como todos los otros, por la obligación de respetar los derechos ajenos.

No puede perjudicar a la seguridad, libertad ni existencia de nuestros semejantes.

Toda posesión o tráfico que viole este principio es ilícito e inmoral.”⁹⁷

Basado en lo anterior, entra a discusión el tema relativo a la progresividad en el sistema del impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. Se puede argumentar que no se respeta el principio de progresividad, ya que el impuesto

⁹⁶ Von Mises, Ludwig, Human action: A treatise on economics, IV edición, Estados Unidos, Fox & Wilkes, 1963. Página 807.

⁹⁷ Gaggero, Jorge, La Progresividad Tributaria: su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente). Pág. 5

únicamente se aplica como un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta sin tomar en consideración la capacidad contributiva.

Para el establecimiento de la progresividad dentro del sistema de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se debe primero comprender los relativos a los principios de justicia tributaria, equidad e igualdad. El principio de igualdad se entiende de distintas maneras, ya fueron explicados se resalta nuevamente. Por una parte se refiere a la obligación que tiene todos los ciudadanos de pagar impuestos siempre de que llenen las condiciones establecidas para el efecto; y por otra parte se refiere al tratamiento como iguales a las personas que se encuentren en condiciones análogas. Por su parte, el principio de equidad se refiere a los límites que tiene el Estado para cargar a los contribuyentes de impuestos, ya que estos no deben tornarse confiscatorios al limitar los derechos de propiedad y de libertad.

Y por último se encuentra el principio de justicia tributaria el cual se encuentra estrechamente vinculado con los dos principios mencionados anteriormente, los de igualdad y equidad tributaria. Este principio implica la igualdad de todos los habitantes de una nación, quienes son iguales ante la ley, ante la base del impuesto a imponer y de las cargas públicas. Es con este principio que surge el concepto de la capacidad contributiva como indicativo para “Procurar una justa distribución de la carga tributaria.”⁹⁸

Sin embargo como se estableció anteriormente, el sistema tributario no debe tender a la redistribución de la riqueza sino que únicamente a la recaudación de los tributos,

98 *Ibíd.* Pág. 157

por lo que se considera que para que un sistema tributario sea verdaderamente justo, no puede tender a la igualdad posterior al pago de impuestos, sino que debe de tender a la igualdad en el pago de impuestos en cuanto al mismo trato y mismas contribución, a misma capacidad contributiva. Es allí en él, resulta injusto gravar con tarifa mayor a los mayores ingresos pues implica que se ataca todo lo que genera una mayor rentabilidad y generación de empleo pues se le castiga por generar mayores ingresos.

Si bien es cierto en el sistema de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se aplica únicamente un porcentaje específico en concepto de impuesto, se debe de tomar en consideración que al tratarse éste de una forma de tributo de la renta de las personas, entonces se tomaría en cuenta la capacidad contributiva de las personas al aplicar las deducciones correspondientes a cada caso. Por ejemplo si se fuese a aplicar un impuesto sobre los ingresos de una familia se aplicarían las deducciones correspondientes a los gastos de la familia y aquellos montos que se estuvieran destinadas o asignados específicamente a cubrir diferentes obligaciones; y sobre el monto restante posterior a las deducciones se aplicaría tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al impuesto. De esta manera estaría garantizándose la proporcionalidad en la aplicación de este sistema tributario a respetarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se habla de proporcionalidad puesto que, “Los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en relación a su respectiva capacidad económica, debiendo aplicar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.”⁹⁹ Como lo establece Héctor Villegas “(...) Exige que la fijación de contribuciones completa de los habitantes

⁹⁹ Torres Asomoza, Luis Enrique. **La justicia tributaria en los impuestos con fines extrafiscales**. Pág. 35

de la nación sea” en proporción “a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella.”¹⁰⁰ Es por ello que para establecer el sistema de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta debe de considerarse de mayor importancia de la búsqueda de un sistema que sea proporcional por sobre un sistema que tienda a la progresividad para tender a la igualdad al momento del pago de los tributos; tal como lo establece el autor Pérez Ayala la proporcionalidad “(...) garantizada contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza.”¹⁰¹

El principio de seguridad jurídica extiende su ámbito de protección no solo a las personas, sino que también a sus bienes contra las arbitrariedades por parte del Estado y sus instituciones como la Superintendencia de Administración Tributaria, y si esto sucede, le serán asegurados por la sociedad protección y reparación, que originara como consecuencia lógica a la certeza y seguridad jurídica de todo sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En relación al principio de progresividad que debe tener todo impuesto directo, en el presente caso, se manifiesta al conservarse el mínimo vital de subsistencia para las personas individuales en relación de dependencia y para las personas dueñas de empresas y negocios podrán reducir sus costos y gastos a la renta imponible, para que no se vuelva confiscatoria esta propuesta.

100 Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 105

101 Archila Maldonado, Mario Estuardo. **El derecho real de usufructo y sus implicaciones fiscales, un enfoque a la gratuidad como elemento de la obligación tributaria**. Pág. 60

Elimina la discrecionalidad del funcionario público de la Superintendencia de Administración Tributaria y la difícil comprensión en cuanto en el tiempo, modo, lugar y tipo impositivo el cual debe pagar en impuesto sobre la renta todo contribuyente; entre tipos de ingresos y contribuyentes. El impuesto sobre la renta actual tiene elementos distorsionadores para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que ha provocado fuga de capitales para el Estado de Guatemala, al no contar con certeza y seguridad jurídica para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; las cuales si ofrece un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, tal y como se explica en la presente investigación.

3.1. Cuadro comparativo de ingresos de Impuesto Sobre la Renta de un asalariado actual y la propuesta de tasa plana del 10%.

Ejemplo: cálculo del impuesto sobre la renta a pagar para una persona individual que gana Q.15,000.00 al mes y otra persona que gana Q.100,000.00 al mes. El cálculo se realiza en base en la ley actual y sus reformas del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, versus, la propuesta del suscrito de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta con un tipo impositivo único del 10%. Para efectos de realizar los cálculos se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- 1) Sueldos ya incluyen bonificación incentivo de Q250.00 al mes
- 2) La cuota del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social se deberá calcular sobre el sueldo total.
- 3) El mínimo vital de subsistencia se propone en Q.60,000.00

Se hace un análisis, qué sistema es más justo (si la ley actual y/o la propuesta de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta con una cuota del 10% sobre la renta neta).

- **Impuesto sobre la renta de asalariado, persona individual (Propuesta).**

RENTA:

Salario	Q.15,000.00 x 12	Q.180,000.00
Aguinaldo	Q. 15,000.00	Q. 15,000.00
Bono 14	Q. 15,000.00	Q. 15,000.00
	Renta neta	Q.210,000.00

Deducciones:

Deducciones personales,

Mínimo vital de subsistencia Q. 60,000.00

IGSS, Montepío u otros planes de Previsión

Social Q. 8,549.10

Total deducciones Q. 68,549.10

Renta imponible Q.141,450.90

Determinación del impuesto:

Renta imponible Q.141,450.90

(x) Tipo impositivo 10%

ISR por pagar Q. 14,145.20

- **Impuesto sobre la renta de asalariado, persona individual (Propuesta).**

Renta:

Salario	Q.100,000.00 x 12	Q. 1,200,000.00
Aguinaldo	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00
Bono 14	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00
	Renta neta	Q. 1,400,000.00

Deducciones:

Deducciones personales

Mínimo vital de subsistencia Q. 60,000.00

IGSS, Montepío u otros planes de Previsión

Social Q. 57,815.00

Total deducciones Q.117,815.00

Renta imponible Q.1,282,185.00

Determinación del impuesto:

Renta imponible Q.1,282,185.00

(x) Tipo impositivo 10%

ISR por pagar Q. 128,219.00

- **Impuesto sobre la renta de asalariado (Decreto 10-2012).**

Renta:

Salario Q.15,000.00 x 12 Q.180,000.00

Aguinaldo Q. 15,000.00 Q. 15,000.00

Bono 14 Q. 15,000.00 Q. 15,000.00

Renta neta Q.210,000.00

Deducciones:

Deducciones personales (Art. 72 dto. 10-12) Q. 48,000.00

IGSS, Montepío u otros planes de Previsión		
Social	Q.	8,549.10
Seguros No Dotales	Q.	5,000.00
Colegio profesional	Q.	420.00
Rentas exentas (Artículo 21 Lit. 5° dto. 10-12)	Q.	30,000.00
Planilla del IVA (Art. 72 dto. 10-12)	Q.	12,000.00
Total deducciones	Q.	103,969.10

Renta imponible Q.106,030.90

Determinación del impuesto:

Renta imponible	Q.	106,030.90
(x) Tipo impositivo	5%	(Art. 73 dto. 10-12)

ISR por pagar Q. 5,301.54

- **Impuesto sobre la renta de asalariado (decreto 10-2012).**

Renta:

Salario	Q.100,000.00 x 12	Q. 1,200,000.00
Aguinaldo	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00
Bono 14	Q. 100,000.00	Q. 100,000.00
Renta neta		Q.1,400,000.00

Deducciones:

Deducciones personales (Art. 72 dto. 10-12)	Q.	48,000.00
IGSS, Montepío u otros planes de Previsión		
Social	Q.	57,815.00

Seguros No Dotales	Q. 5,000.00
Colegio profesional	Q. 420.00
Rentas exentas (Artículo 21 Lit. 5" dto. 10-12)	Q. 200,000.00
Planilla del IVA (Art. 72 dto. 10-12)	Q. 12,000.00
Total deducciones	Q. 323,235.00
Renta imponible	Q.1,076,765.00
Determinación del impuesto:	
Renta imponible	Q.1,076,765.00
(x) Tipo impositivo, base de Q15,000.00 más 7% (Art. 73 dto. 10-12)	
ISR por pagar	Q. 69,373.55

CONCLUSIÓN: El impuesto a pagar en relación a los trabajadores en relación de dependencia surgen el siguiente análisis, con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente que gana en salario Q.15,000.00 al mes pagara el mismo tipo impositivo que otra persona que gana en salario de Q.100,000.00 al mes, efectivamente el tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, será la misma para ambos sujetos pasivos, sin embargo cuantitativamente pagará más el contribuyente que gana los Q.100,000.00 al mes, el principio de igualdad tributaria, se respeta para ambos sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son diferentes y se les trata en forma igual, en relación al tipo impositivo, (un obligado tributario pagará Q.14,145.20 en Impuesto Sobre la Renta, el otro contribuyente pagará Q.128,219.00 en Impuesto Sobre la Renta) la justa causa de ese trato igual a diferentes personas, consiste en la ventaja jurídica, económica, social que ofrece está propuesta y que se argumentará más delante de esta investigación, como se mencionó todo

principio está condicionado a cuestiones, fácticas y legales debiendo de cumplirse en un grado óptimo, pero que no es *sine qua non* el cumplirse en forma expresa, en relación al cuadro comparativo del actual impuesto sobre la renta al primer obligado tributario pagará Q.5,301.54 en Impuesto Sobre la Renta, el otro contribuyente pagará Q.69,373.55 en Impuesto Sobre la Renta, como verán la cuota tributaria aumenta en ambos casos a favor del fisco, para el contribuyente es fácil determinar dicho impuesto. Con el sistema tributario del Impuesto Sobre la Renta actual, se recauda menos, con la propuesta se mejorarían los indicadores macroeconómicos del Estado de Guatemala.

El impuesto sobre la renta ha mostrado una mejora en los indicadores en el año 2013 respecto a lo observado en el año 2012, lo cual se debe en gran parte al incremento en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de personas jurídicas y del Impuesto de Solidaridad (ISO). Es importante notar que en ambos impuestos, existe una proporción importante de pagos adelantados del Impuesto Sobre la Renta futuro, tanto el Impuesto de Solidaridad, como en los pagos trimestrales de cierres contables parciales como sobre la base de una renta imponible estimada del 8% del total de las rentas brutas. El resto de componente del Impuesto Sobre la Renta no manifestó cambios significativos, la baja en el Impuesto Sobre la Renta en relación de dependencia se compensó con una subida en el Impuesto Sobre la Renta de no domiciliados. “El incremento en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta ascendió a Q.2,571,000,000.00”¹⁰², lo que incluye los efectos de la reforma tributaria y del crecimiento de la economía

¹⁰² http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/3/43813/Documento_15_Guatemala.pdf. consultado el 31 de marzo de 2015 a las 21:00 horas.

guatemalteca en 2013. Estos resultados están por debajo en alrededor de “Q.600,000,000.00 respecto a lo esperado por efectos de la reforma, y al compararlo con proporción al Producto Interno Bruto existe una brecha de 0.11 puntos del producto.”¹⁰³ El efecto del incremento en la recaudación tributaria en Guatemala, en el largo plazo puede ser menor, porque en la reforma se han incluido pagos adelantados que habrían sido realizados en el año 2014 de no estar vigente la reforma. Adicionalmente, el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de actividades lucrativas se redujo en el año 2014 al 28% y en el año 2015 al 25%, esto tendrá un efecto negativo en la recaudación de este impuesto.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta de personas jurídicas, el cambio más significativo fue el aumento del 5 al 6% del tipo impositivo aplicable a las rentas superiores a Q.30,000.00 mensuales. “De hecho, el aumento observado durante el año 2013 fue superior al efecto esperado, como proporción del Producto Interno Bruto. Por otro lado, el pago del Impuesto Sobre la Renta del régimen de utilidades tuvo un desempeño menor al esperado. De acuerdo con estimaciones realizadas con declaraciones juradas de personas jurídicas, un factor que habría incidido negativamente es la eliminación de la regla del 97-3, ya que podría haber reducido la recaudación en un estimado de Q.90 millones.”¹⁰⁴ (Alrededor de 4% de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta del régimen de utilidades de actividades lucrativas). A su vez, puede prestarse a abusos en la determinación de la renta imponible.

103 *Ibidem*

104 *Ibidem*

Las modificaciones al régimen de personas en relación de dependencia o asalariados es un rubro con mayor reducción. La reforma en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta del año 2012, para saber qué efectos habría tenido una mayor incidencia en la reducción de la recaudación. “Para ello, se aisló el efecto de las siguientes medidas: i) reducción de tasas y tramos de renta imponible; ii) eliminación del crédito del IVA y sustitución por una deducción; iii) aumento del mínimo imponible; y iv) reducción de las deducciones al ingreso imponible. De acuerdo con dos escenarios de simulación realizados con las declaraciones del período fiscal 2012, está claro que hay dos factores positivos y dos factores negativos que incidieron en una menor recaudación teórica del Impuesto Sobre la Renta para asalariados. En primer lugar, la eliminación del crédito del Impuesto al Valor Agregado es positivo y de una magnitud importante, mientras que la eliminación de deducciones de la renta imponible del Impuesto Sobre la Renta para asalariados, habrían aumentado la recaudación, pero en una menor proporción. Luego, los factores negativos son dos: uno de menor importancia que es el aumento del mínimo imponible de Q.36,000.00 a Q.48,000.00.”¹⁰⁵ Mientras que el efecto en la reducción del tipo impositivo fue el de mayor importancia. Estos resultados no significan que la recaudación del Impuesto Sobre la Renta sobre asalariados deba reducirse, ya que debido a que aumenta la cantidad de contribuyentes y también por incrementos salariales, es posible que la recaudación siempre aumente. Sin embargo, como resultado de la reforma, el efecto neto sobre las declaraciones presentadas en el año 2012 es negativo.

¹⁰⁵ *ibidem*

La mayor proporción de perdedores, es decir aquellos que pagan más Impuesto Sobre la Renta, se ubican en los ingresos comprendidos en un rango de salarios entre Q.69,745.00 a Q.94,163.00 al año. Para el grupo que reporta sueldos entre Q.94,164.00 y Q.131,805.00, el pago habría sido el mismo, mientras que representó un alivio impositivo importante para aquellos contribuyentes con ingresos superiores a Q.320,000.00 anuales. Estos resultados respaldarían que en cierta forma, los resultados de la reforma habrían impactado a la clase media y es regresiva.

3.2. La conveniencia de tener en Guatemala un tipo impositivo único, del Impuesto Sobre la Renta

La propuesta de un impuesto uniforme en el Impuesto Sobre la Renta, por su simplicidad y transparencia, en las experiencias de Estados que lo aplican no solo ha incrementado la recaudación del fisco, hasta un treinta por ciento en su recaudación, e incluso los beneficios de esta propuesta están reconocidos por el Banco Mundial; al mismo tiempo ha permitido un crecimiento económico más rápido, por las virtudes de esta propuesta que son: eficiente, simple en su cumplimiento en la determinación y pago para los sujetos de la relación jurídica tributaria, transparente, es justo porque se mantiene el mínimo vital de subsistencia; cumpliéndose con el principio de igualdad, capacidad de pago y el de no confiscatoriedad.

Es fácil de comprender para cualquier contribuyente, es agradable su forma, cuantía y forma de pago, llenar el formulario en el cual se da la información al ente recaudador del Estado es de fácil completar, es fácil su administración por la Superintendencia de

Administración Tributaria, reduciendo costos de trámites y control del mismo, disminuye la evasión, la elusión, aumenta la base tributaria, aumenta considerablemente la recaudación; el aumento se da, al tener reglas claras en cuanto a la simpleza en su cobro.

Ejemplo de formulario que se debe presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria por las personas individuales en relación de dependencia:

SAT

SAT-1431

Número de Formulario

Superintendencia de

14 242 068 951

Administración Tributaria

Aclaraciones

¿Quiénes pueden utilizar este formulario?

Personas individuales, en relación de dependencia sin actividad de comercio.

¿Cómo se usa este formulario?

- Llene las casillas que correspondan.
- Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón “Imprimir SAT-2000”.
- Imprima la boleta SAT-2000 y preséntela en un banco.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN

AÑO ▼

3. NIT DEL ÚLTIMO PATRONO

4. RENTA BRUTA

El total de la Renta Bruta incluye: Sueldos, Horas extras, Comisiones, Propinas, Aguinaldo, Bonificación anual (Bono 14), Viáticos, Otros ingresos, bonificaciones, indemnizaciones o pensiones y remuneraciones que no constituyan reintegro de gastos.

5. RENTAS EXENTAS

Incluye: Remuneraciones de diplomáticos, entes consulares etc. acreditados ante el gobierno de Guatemala

Aguinaldo hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual

Bonificación anual (Bono 14) hasta el 100% del sueldo o salario ordinario mensual

6. DEDUCCIONES

Incluye: Mínimo vital de subsistencia

Donaciones a favor del Estado, universidades, entidades culturales o científicas

7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR

(-) Retenciones realizadas

Retenciones en exceso

Ejemplo de formulario que se debe presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria la dueña de una empresa o negocio mercantil:

SAT

SAT-1432

Número de Formulario

Superintendencia de

Administración Tributaria

12 242 068 955

Aclaraciones

¿Quiénes pueden utilizar este formulario?

Personas individuales y jurídicas que sean propietarios de una empresa o negocio mercantil.

¿Cómo se usa este formulario?

- Llene las casillas que correspondan.
- Valide y congele este formulario. Aparecerá el botón “Imprimir SAT-2000”.
- Imprima la boleta SAT-2000 y preséntela en un banco.

1. NIT DEL CONTRIBUYENTE

2. PERÍODO DE IMPOSICIÓN

AÑO

3. RENTA BRUTA

El total de la Renta Bruta incluye: Todo ingreso.

4. RENTAS EXENTAS

Incluye: Gastos y costos que sirve para generar la renta gravada

5. DEDUCCIONES

Donaciones a favor del Estado, universidades, entidades culturales o científicas

7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR

(-) Retenciones realizadas

Retenciones en exceso

La propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta elimina los distintos regímenes y categorías del Impuesto Sobre la Renta de difícil comprensión en cuanto en el tiempo, modo, lugar y tipo impositivo a pagar. Entre tipos de ingresos y contribuyentes, promueve la competitividad; la competitividad se da en el sentido que todo contribuyente tratará de cumplir con sus obligaciones formales y sustanciales

tributarias ante el ente recaudador; ya que sería un aliciente para el contribuyente el lograr prever el alcance legal tributario de sus actos; esto se da al eliminar distorsiones que afectan la eficiente asignación de los recursos productivos, incentiva la inversión y generación de empleo, disminuye la fuga de capitales al mejorar el ambiente para la inversión, el cual vuelve una reforma integral al impuesto sobre la renta para lograr el bien común, reformas tributarias difícil de implementarse en Guatemala, tal como menciona el siguiente autor, “Podría decirse que en relación con el gasto se habían implementado reformas de primera, segunda y tercera generación, mientras que en relación con los ingresos no habíamos logrado siquiera las de primera generación, referidas al cumplimiento de una meta básica de llegar a un mínimo de carga tributaria.”¹⁰⁶

Reduce significativamente la elusión tributaria, cuando un contribuyente busca mecanismos para pagar menos impuestos de lo que le corresponde; asesorándose de expertos tributarios; aumenta la justicia social al evitar el uso de instrumentos fiscales para favorecer a grupos de presión.

En el Impuesto al Valor Agregado se elude su pago aun, cuando es de un tipo impositivo único, sin embargo es un tipo impositivo único alto, del 12 %, el hecho de tener un tipo impositivo único, en algún impuesto, no significa que automáticamente se va a eliminar la elusión fiscal, sin embargo al tener un tipo impositivo único y bajo *low flat tax*, se da un incentivo de pagarlo en forma voluntaria sin necesidad de asesorarse de expertos tributaristas para buscar la elusión de los tributos, es de reconocer que no

¹⁰⁶ Fuentes Kniht, Juan Alberto, *Ibíd.*, Página 18.

existe cultura tributaria de pagar impuestos en forma voluntaria en Guatemala, sin embargo como ya se menciona es un deber cívico el contribuir a los gastos públicos para lograr el bien común.

El impacto del aumento de las exportaciones de Guatemala, y la captación de inversión extranjera, se lograría con un impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, porque se proveería de seguridad jurídica tributaria en las reglas de toda inversión interna y externa.

Según el ponente de la presente investigación el Estado de Guatemala se necesitaría de muchos años para llegar al nivel de ingresos de los Estados desarrollados; “tomándose como base la cantidad de población actual del Estado de Guatemala, con relación a su producto interno bruto.”¹⁰⁷

Tomando en cuenta que los gobiernos deben de tomar como política de gobierno y buscar que Guatemala sea competitivo en todas las áreas incluyendo la materia fiscal; diseñando políticas, diseñando un esquema que perjudique lo menos posible a la producción y que tenga clara ventaja sobre la región centroamericana, para evitar lo que menciona el licenciado Juan Alberto Fuentes Knight “Y los argumentos siempre eran los mismos: que había que utilizar mejor los recursos y ser más eficientes con el gasto, que había corrupción, que la economía tenía que crecer para generar más recursos tributarios pero que los impuestos detenían la inversión y el crecimiento económico, que no era el momento para aumentar impuestos y que no había que

¹⁰⁷ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). **Ob. Cit.** Pág. 200.

castigar a los empresarios, que eran los únicos que generaban empleos de manera sostenible.”¹⁰⁸ Son los principales argumentos de los grupos de presión, facticos que no desean una reforma integral al sistema tributario guatemalteco, aduciendo que no es el momento ideal para modernizar el sistema fiscal, el cual son argumentos de coyuntura, económica y política. El problema de la corrupción está enraizado en las estructuras criminales del Estado y que se remontan al conflicto armado interno, durante el cual grupos de contrabando operaron en colaboración con el ejército de Guatemala. De acuerdo con los acontecimientos sucedidos a finales del año 2013, el Presidente de la República ordenó una intervención operativa de las aduanas, con participación del ejército de Guatemala, esto como consecuencia de la percepción ciudadana sobre el fenómeno de la corrupción parece haberse exacerbado.

Sigue comentando el Licenciado Fuentes Knight que, “Al orientar la discusión a la necesidad de disminuir los impuestos, Alejandro Sinibaldi y otros buscaban ganar popularidad y notoriedad con su propuesta de reducir la tributación y, por supuesto, hacían más difícil que avanzáramos con nuestra propuesta de reforma tributaria. La propuesta que hacían era en realidad una cortina de humo, que simulaba una aparente solución que no era real tal, y que al reducir los ya escuálidos ingresos tributarios debilitaba al Estado, como lo deseaban tantos representantes como portavoces del sector privado.”¹⁰⁹ Todo juicio novedoso, que no se adapte al *status quo*, siempre generará debate, sin embargo existen grupos de presión que representan intereses particulares que trataran siempre sacar ventaja a cualquier propuesta, en el presente

108 Fuentes Kniht, Juan Alberto, **Ob Cit**, Página 49.

109 Fuentes Kniht, Juan Alberto, **Ibidem**, Página 97.

caso al implementarse un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta generará un debate desde la academia, las Cámaras Empresariales, la iglesia, sociedad civil, pequeños contribuyentes, grandes contribuyentes y hasta de la comunidad internacional se interesará en los cambios cualitativos y cuantitativos que genera una propuesta radical, sin embargo si realizamos los mismos supuestos tendremos las mismas consecuencias, nada cambia si la sociedad guatemalteca no cambia.

3.3. La actitud empresarial en Guatemala, especialmente de la Asociación Guatemalteca de Exportadores

Existen sectores económicos que apoyan la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. “Los costos indirectos asociados al sistema tributario actual son excesivos y se traducen en un incentivo al sector informal y en una reducción en la competitividad empresarial; pues el crecimiento económico de un país depende de la facilidad para abrir un negocio y del bajo costo para hacerlo funcionar. Por lo tanto, es un error creer que las decisiones del gobierno se inspiran en el bien común cuando en realidad el político guatemalteco lo que busca es maximizar poder. Como se encuentran actualmente los impuestos en Guatemala, los expertos tributarios justifican siempre su labor con argumentos de científicidad tributaria y apoyarán la complejidad y obscuridad de la ley.”¹¹⁰

110 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). **Ob. Cit.** Pág. 220.

El sistema cedular del impuesto sobre la renta actual, se vuelve injusto para aquellos contribuyentes que no tienen beneficios de exención y deducción, ya sean porque no pueden justificar gastos y costos deducibles o no pueden acreditar a otros impuestos (ver Impuesto de Solidaridad) y los tipos impositivos de este impuesto directo, Impuesto Sobre la Renta actual, se vuelve tan alta la cuantía real en pagar, que motivan el crecimiento del sector informal, la evasión tributaria, la elución, la simulación fiscal y como consecuencia se da la fuga de capitales y desestimulan la inversión nacional y extranjera, la propuesta no va a resolver los problemas sociales del Estado de Guatemala sin embargo ofrecerá certeza y seguridad jurídica en cuanto al *quantum* de los que se debe de pagar en impuesto sobre la renta todo obligado tributario, para el sostenimiento de las obligaciones del estado y tratar de lograr el bien común. El sistema de *low flat tax* es transparente para los diputados que lo discuten en el Congreso de la República, y como para los contribuyentes y obligados tributarios que deben cumplir con las obligaciones tributarias de dar, pagar la prestación pecuniaria fungible, la obligación tributaria de hacer, consistente en cumplir con las obligaciones formales. Los que podría adversarlo son los profesionales que actualmente son beneficiados con la obscuridad, complejidad en determinar y pagar el impuesto sobre la renta, como ejemplos tenemos a los Abogados, Contadores Públicos y Auditores, Peritos Contadores, Economistas, que serán liberados de un trabajo un tanto improductivo, para dedicarse a actividades propias de sus profesiones, en una economía globalizada, cambiante, que genera nuevos retos y oportunidades de escala mundial que entra en pleno crecimiento gracias a la competitividad fiscal que se adquiriría en el país con el *low flat tax*, si esta propuesta fuera una realidad.

Recientemente la gremial de pequeños y medianos exportadores que forman parte de la Asociación Guatemalteca de Exportadores pide la implementación al gobierno actual “el Reglamento de Aduanas aprobado por la Superintendencia de Administración Tributaria establezca un impuesto único a los aranceles.”¹¹¹ Es de resaltar que la Superintendencia de Administración Tributaria no aprueba Reglamentos, en base al artículo 183 inciso e de la Constitución Política de la República de Guatemala es competencia exclusiva del Presidente de la República en Consejos de Ministros de Estado, sin embargo para efectos de la presente investigación no es importante establecer quién es el competente de dicho acto administrativo, lo importante es el sentir de dicha importante asociación, el solicitar un Reglamento de adunas con un tipo impositivo único, en consecuencia la sociedad guatemalteca está cansada de tener diferentes regímenes, categorías, diferentes tipos impositivos y que para cada impuesto es necesario el buscar a un asesor. El objetivo es para ampliar la base tributaria, con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, se recaudaría mucho más, ver cuadro de comparación de la página 122 de esta investigación, es fácil de recaudar para el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, desde antes que se dé el supuesto del hecho generador se sabe que se paga únicamente el 10% sobre la renta imponible, no es 11% y no es 9%, ofrece reglas claras a la inversión nacional y extranjera, el político no necesitará endeudara futuras generaciones para tratar de cumplir con el bien común, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, no evitará que automáticamente se deje de solicitar empréstitos y colocar deuda soberana, ya que esto no tiene que ver con la cantidad de ingresos que se obtiene y administra, sino más bien con una justicia

111 Guerra, María Andrea. Revista tribuna, octubre 2013. Guatemala. Página 5

en el gasto público, sin embargo el político puede ser castigado con el voto popular si endeuda a un Estado teniendo suficientes recursos económicos para cumplir el bien común o al menos que no exista corrupción, colusión, transferencias del presupuesto de partidas presupuestarias sin razón lógica. El impuesto con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, debiera de ser pagado por las personas físicas a partir de una renta bruta de Q.60,000.00 al año, como se menciona, es el mínimo vital de subsistencia, para las personas dueñas de empresas y negocios podrán deducir sus gastos y costos para generar la renta gravada.

3.4. La economía informal actual, la conveniencia de pasar a ser parte de la formalidad

De análisis del sistema actual del impuesto sobre la renta, sistema cedular, genera altos costo para mantenerse en la formalidad, es burocrático de difícil comprensión la cuota tributaria a pagar, determinar el impuesto es complejo; y, la alternativa para muchos trabajadores independientes y pequeñas empresas es la migración hacia el sector informal de la economía. El resultado de la presente propuesta de un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta al tener una tasa única, un formulario de fácil comprensión, el no necesitar de profesionales de la materia para determinar que la cuota tributaria siempre será de un 10%, la propuesta del suscrito alentará a la economía informal el trasladarse de la obscuridad empresarial a la legalidad empresarial, tributando el 10% de la renta imponible que corresponde y lo realizarán de forma voluntaria, la ventaja que verán en la presente propuesta consistirá en la opción de adquirir créditos, el crecer empresarialmente, el competir con otros empresarios bajo las mismas condiciones ya

preestablecidas, el agruparse en cámaras y asociaciones empresariales para buscar la competitividad empresarial, siempre en forma voluntaria, sin necesidad de hacer cumplir la coercitividad como elemento de la norma jurídica, dicha coercitividad actualmente se materializa con ajustes tributarios, cierres de empresas, fiscalización de auditores tributarios, sin embargo ningún auditor tributario se anima a aplicar la coercitividad del Derecho Tributario en los diferentes mercados de la República de Guatemala por miedo a las consecuencias fácticas de grupos sociales que operan en la clandestinidad empresarial, es pues, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, un aliciente en cumplir con el sostenimiento de las obligaciones del Estado en forma voluntaria, ya que en forma coercitiva el Estado de Guatemala actualmente no cuenta con los recursos económicos, recursos humanos y voluntad política para hacerlos cumplir, pero con la propuesta el sector informal cumplirá su obligación sin necesidad de una fiscalización de campo, sin necesidad de ajustes tributarios, sin necesidad que se lo digan y sin necesidad que las actuales campañas de cultura tributaria dirigida a menores de edad en la escuelas primaria tengan resultados tangibles, se puede incluirse al sector informal con certeza y seguridad jurídica en el *quantum* de la obligación tributaria.

Algunos de los problemas sufridos por el sector informal son: exposición a altas multas por parte de la autoridad tributaria, cumplir las obligaciones formales del artículo 98 del Código tributario; gastos continuos en una buena cantidad en sobornos a los funcionarios públicos, inspectores tributarios (alto pero siempre será menor que el elevado costo de la formalidad, inscribirse en el Registro Mercantil General de la República, inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria); una

empresa informal, no puede crecer empresarialmente, las personas relegadas al sector informal de la economía no puede recibir beneficios, como acceso al crédito público y privado, los comerciantes informales no puede hacer campañas de publicidad y de márketing para acceder a un mercado amplio, pues “los visibilizaría ante el fisco; y no se puede recurrir a iniciar acciones judiciales para resolver conflictos contractuales.”¹¹² Ya que en toda sociedad siempre existen incumplimientos de contrato, el sector informal no puede accionar judicialmente y pretender tutela judicial efectiva en un Estado de derecho, que vuelve en una alteración a la paz social.

Esta carga para los contribuyentes gira básicamente alrededor de las personas dueñas de empresas y negocios, y a las personas físicas en relación de dependencia, con el mismo tipo impositivo sobre la renta, para evitar cambiarse de régimen según convenga; y tener un tipo impositivo único en el cual se respeten los principios ya desarrollados. Un impuesto sobre la renta de tipo impositivo único y bajo genera certeza que se requiere para realizar inversiones, se tendría reglas claras para todo contribuyente, en vez de contar con impuestos temporales y extraordinarios (IEMA, IETAAP, ISO), se establece una base legal sólida con ingresos predecibles, que le permiten tanto a los contribuyentes como al Estado planificar bien sus gastos.

La competitividad no debe, ni depende de la existencia de un impuesto sobre la renta bajo o de un tipo impositivo único. Depende de condiciones adecuadas de seguridad jurídica, de mano de obra calificada, de infraestructura, de capacidad empresarial, de

¹¹² Banco mundial, <http://siteresources.worldbank.org/psglp/resorces/boulais.pdg>. Consultado el 05 de marzo de 2012. Visto a las 20:19.

clima social adecuado y de pericia en realizar negocios, en consecuencia con la presente propuesta no es suficiente para saltar en forma cuantitativa y cualitativa de un Estado tercermundista, subdesarrollado, con bajo ingreso real per capital en relación al producto interno bruto, a uno más desarrollado, sin embargo es un eslabón de la cadena de relaciones personales de la sociedad para lograr la competitividad que se anhela como pueblo, ya que la seguridad y la certeza jurídica es fundamental y básico para el desarrollo económico de cualquier país, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta ofrece dicha seguridad jurídica en las relaciones interpersonales para mejorar los índices de desarrollo humano de Guatemala, es imprescindible, impostergable y necesario su implementación como opción viable.

El impuesto se aplica a las rentas o ingresos netos, de cualquier actividad económica, sean empresariales o profesionales, desarrolladas por personas físicas o morales, civiles o mercantiles. También grava las rentas de capital por uso del derecho de autor, marcas y patentes, alquileres, honorarios de profesionales y directores, retiros particulares, dividendos y remuneraciones de ejecutivos que sean al mismo tiempo dueños y empleados de su empresa, en la parte que exceda el mínimo vital de subsistencia para las personas individuales. Además, se gravan las ganancias de capital derivadas de la venta de edificios, equipos de transporte, maquinaria y equipos afectados al negocio.

El sector informal en Guatemala, con el actual Impuesto Sobre la Renta y con la propuesta de un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta, muchos no cumplirán con su deber cívico de contribuir a los gastos públicos, es parte de la naturaleza humana el

no querer pagar impuestos, debe de implementarse en forma coactiva, en consecuencia el Estado de México implemento un monotributo desde el año 2006 y lo que les preocupa a las autoridades del vecino país es el desempleo, motivo por el cual desde el año 2014 para intentar agregarlos a la formalidad con diferentes tipos impositivos, diferente base imponible, consistente en: “

Categoría	Ingresos Brutos	Actividad	Cantidad Mínima de Empleados	Sup. Afectada (*)	Energía Eléctrica Consumida Anualmente	Monto de Alquileres Devengados Anualmente	Impuesto Integrado (**)		Aportes al SIPA (***)	Aportes Obra Social (****)	Total	
							Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de Cosas Muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de Cosas Muebles
B	Hasta \$ 48.000	No excluida	No se requiere	Hasta 30 m2	Hasta 3.300 KW	Hasta \$ 18.000	\$ 39 (****)		\$ 157	\$ 233	\$ 429	\$ 429
C	Hasta \$ 72.000	No excluida	No se requiere	Hasta 45 m2	Hasta 5.000 KW	Hasta \$ 18.000	\$ 75		\$ 157	\$ 233	\$ 465	\$ 465
D	Hasta \$ 96.000	No excluida	No se requiere	Hasta 60 m2	Hasta 6.700 KW	Hasta \$ 36.000	\$ 128	\$ 118	\$ 157	\$ 233	\$ 518	\$ 508
E	Hasta \$ 144.000	No excluida	No se requiere	Hasta 85 m2	Hasta 10.000 KW	Hasta \$ 36.000	\$ 210	\$ 194	\$ 157	\$ 233	\$ 600	\$ 584
F	Hasta \$ 192.000	No excluida	No se requiere	Hasta 110 m2	Hasta 13.000 KW	Hasta \$ 45.000	\$ 400	\$ 310	\$ 157	\$ 233	\$ 790	\$ 700
G	Hasta \$ 240.000	No excluida	No se requiere	Hasta 150 m2	Hasta 16.500 KW	Hasta \$ 45.000	\$ 550	\$ 405	\$ 157	\$ 233	\$ 940	\$ 795
H	Hasta \$ 288.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 54.000	\$ 700	\$ 505	\$ 157	\$ 233	\$ 1.090	\$ 895
I	Hasta \$ 400.000	No excluida	No se requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	\$ 1.600	\$ 1.240	\$ 157	\$ 233	\$ 1.990	\$ 1.630
J	Hasta \$ 470.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	1	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.000	\$ 157	\$ 233	-	\$ 2.390
K	Hasta \$ 540.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	2	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.350	\$ 157	\$ 233	-	\$ 2.740
L	Hasta \$ 600.000	Únicamente Venta de Bs. Muebles	3	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000	No aplicable	\$ 2.700	\$ 157	\$ 233	-	\$ 3.090

Las sociedades que adhieran al monotributo solo podrán encuadrar en las categorías “D” a “L”

Referencias:

Este parámetro no deberá considerarse en ciudades de menos de 40.000

(*) habitantes (excepto algunas excepciones).

(**) El impuesto integrado para Sociedades se determina adicionando un 20% más del que figura en la tabla por cada uno de los socios que integren la sociedad.

(***) Quedan exceptuados de ingresar cotizaciones al régimen de la seguridad social y a obras sociales, los siguientes sujetos:

- Quienes se encuentran obligados por otros regímenes previsionales
- Los menores de 18 años
- Los beneficiarios de prestaciones previsionales
- Los contribuyentes que se adhirieron al monotributo por locación de bienes muebles y/o inmuebles
- Las sucesiones indivisas continuadoras de los sujetos adheridos al régimen que opten por la permanencia en el mismo.

(****) Afiliación individual a Obra Social, sin adherentes. Por cada adherente deberá ingresarse además \$ 233

(*****) No ingresarán el impuesto integrado quienes realicen actividades primarias y los asociados a cooperativas que sus IB no superen los \$24000, los trabajadores independientes promovidos o estén inscriptos en el Registro Nacional de Efectores.”¹¹³

113 <http://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>. Consultado el 22 de marzo de 2015 a las 9:00.

La propuesta de monotributo implementado por el Estado de México no es jurídicamente, económicamente y socialmente viable para la cultura, idiosincrasia guatemalteca ya que no existen antecedentes de su implementación no existen resultados claros que haya reducido el desempleo en el vecino país, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta busca que en forma voluntaria los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria tributen el impuesto sobre la renta, y es un tipo impositivo único y bajo, tampoco esta propuesta está probado en Guatemala, sigue siendo novedosa, no generará cambios automáticos, sin embargo es una propuesta de buena fe, que ofrece sobre todo seguridad y certeza jurídica que es la base de las relaciones interpersonales de los sujetos de la relación jurídica tributaria.

Existe un régimen de pequeño contribuyente, que es sinónimo a un monotributo directo de 5% mensual sobre ventas y servicios, con exención del impuesto sobre la renta, con la reforma del Decreto 4-2012, se amplio para todo tipo de persona, antes excluía a los profesionales y además se elevo el límite de los ingresos anuales para ser considerados pequeños contribuyentes se elevo de Q.60,000.00 a Q.150,000.00 anuales, esta disposición busca ampliar la base tributaria del Impuesto al Valor Agregado, con un tipo impositivo único del 5%, anteriormente la factura del pequeño contribuyente generaba debito fiscal del Impuesto al Valor Agregado equivalente al 5% de las ventas declaradas, pero para los compradores, generaba crédito fiscal del 12% sobre las compras a pequeños contribuyentes.

Esta anomalía constituía un incentivo perverso que propicio que un grupo importante de los proveedores de grandes empresas se inscribieran como pequeños contribuyentes,

con el sólo propósito de beneficiar al comprador de sus productos con crédito fiscal espurio. El nuevo régimen de pequeño contribuyente corrige el problema, ya que ahora las facturas que emiten estos contribuyentes no generan crédito fiscal, sin embargo no resuelve el problema del impuesto sobre la renta, el cual se solucionará con un tipo impositivo único y bajo.

3.5. Ventajas para el sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta al tener un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta

La mayor virtud de este impuesto es su sencillez en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta. Todos los ingresos son gravados con un mismo tipo impositivo, se debe de conservar el mínimo vital de subsistencia para las personas individuales en relación de dependencia y para las personas dueñas de empresas y negocios podrán reducir sus costos y gastos generadores de rentas afectas a la renta imponible, para que no se vuelva confiscatoria esta propuesta, con lo que se simplifica el esquema tributario actual, los trámites son más sencillos y no implica enormes esfuerzos a la hora de calcular la base imponible del impuesto, porque hay una tarifa plana, única.

Menor costo de administración. Esto también es válido para los propios contribuyentes, que emplean menos esfuerzo en un sistema tributario simplificado. Por la facilidad que tiene, existen pocos estímulos para evadirlo, y existiría un mayor control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria con información cruzada de los contribuyentes. Dicho impuesto es un estímulo a las inversiones.

Con mayor dinamismo, habrá mayor crecimiento económico y como consecuencia se da un aumento en la recaudación. Se supone que al eliminar exenciones y variadas bases de recaudación de la tributación, y al existir menor evasión, se amplía la base tributaria, por lo que el tipo impositivo que se apliquen como consecuencia lógica será menor.

Un tipo impositivo bajo en el Impuesto Sobre la Renta, e incluso un sistema tributario sencillo no son necesariamente es menos dinero para la Superintendencia de Administración Tributaria y el Estado en su conjunto, ¿Por qué? Porque la gente está dispuesta a producir más, a invertir los excedentes, a pagar su impuesto sobre la renta en forma voluntaria, cuando el sistema tributario es simple y los impuestos son bajos, en caso contrario los ajustes tributarios serán ejercidos en forma eficiente y eficaz, el cual puede perjudicar más, que buscar la elusión o evasión.

3.6. Utilidad de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta en el sistema tributario guatemalteco

El Impuesto Sobre la Renta es una de las soluciones al problema que toda nación afronta en la financiación de la obra pública y manutención de un gobierno, necesarios para cumplir con sus cometidos.

Se puede “encontrar justificación a este en argumentos válidos desde el punto de vista práctico, por ejemplo el que, como se necesita de alguna fuente para recaudar los

impuestos, la tasa sobre la renta recae en los ciudadanos de acuerdo con su capacidad financiera para contribuir a la obra que beneficiará a todos, sin discriminaciones, en cuanto a capacidad individual, aporte al bienestar de la sociedad, productividad, industrialización, habilidad, posición económica o social o necesidad. Y claro está, no se puede recaudar de los que nada tienen.”¹¹⁴

Otro beneficio de la administración tributaria guatemalteca es que puede dirigir sus esfuerzos en combatir la evasión fiscal, ya que la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta está dirigida para los que ya están pagando lo que corresponda, sin magnificar sus gastos y costos, o sin disminuir sus ingresos, no pagarán más con esta propuesta, quizá paguen menos, se daría en el supuesto que el contribuyente esté inscrito al régimen de utilidades de actividades lucrativas, que al día de hoy tiene un tipo impositivo del 25 % de la renta imponible, únicamente los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria que aparentan muy bajos ingresos netos o pérdidas permanentes las que se verán obligadas a reportar costos e ingresos más cercanos a la realidad y que por consiguiente tendrán que pagar más, en caso contrario la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá más probabilidad de realizarles un ajuste tributario.

3.7. Modelo de la sociedad guatemalteca

Dentro de los extremos individualmente o socialmente orientados existen matices diferentes, siendo el común denominador que el Estado siempre interviene en las

¹¹⁴ Ayau, **Ob. Cit.** Pág. 1

actividades económicas de las sociedades, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta busca no minar la capacidad contributiva de los sujetos económicos del territorio guatemalteco, ya que es sabido que toda persona está obligada a coadyuvar al sostenimientos de las cargas estatales para lograr el bien común.

Los grupos facticos, “Ciertas personas llamadas rentistas procuran capturar al gobierno de turno convirtiéndolo en su brazo ejecutor, con el fin de mantener su estatus en el poder. Otro grupo social considera al gobierno de turno mismo como fuente de enriquecimiento y acceso a poder personal, ambos grupos utilizan mecanismos para buscar la elusión fiscal e incluso por medios lícitos.”¹¹⁵ La palabra rentista no tiene un significado en el Diccionario de la Real Academia Española, sin embargo se transcribe en forma literal por el respeto al autor.

Sin embargo, todo gobierno debiera siempre de perseguir dentro de sus planes de gobierno e inclusive tomarlo como una política de Estado el de construir un modelo de sociedad en función del bien común. De hecho, el modelo de sociedad a establecerse compite entre grupos poblacionales, jamás se puede evitar, es parte de la naturaleza humana estar siempre superando las metas propias y de terceros, según sus circunstancias personales, sus convicciones y sus sesgos ideológicos sin embargo, en la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se debe mantener siempre un mínimo vital para la subsistencia para las personas individuales y

115 Ayau, **Ob. Cit.** Pág. 10

los dueños de empresas y negocios deducir sus gastos y costos a la riqueza generadora de renta.

Es complicado definir que es bien común, en Guatemala para unos es medido por los ingresos monetarios, o sea el bienestar individual agregado y está en función de un Estado pasivo, no interventor y que promueva la individualidad a través de la garantía del marco legal tributario y el respeto a la propiedad privada, sin más. Es el Estado llamado de *laissez faire*, dejar hacer y dejar pasar; y en donde cada persona resuelve su problema económico personal con los recursos accesibles por sus circunstancias individuales. Sin embargo el bien común, debe entenderse, que todas las personas puedan tener la oportunidad a acceder a los derechos fundamentales como a la vida, la salud, la seguridad, la libertad, a la justicia, etc.

Quienes llevan ventaja en esa propuesta es el grupo poblacional que hereda y concentra poderes y libertades, que no es discriminado, que accede a medios productivos, mercados, educación privada, salud privada, a voz en los medios de comunicación, privilegios intrínsecos, puede asesorarse de expertos tributarios, para eludir sus obligaciones materiales tributarios, debido a las asimetrías sociales estructurales que le beneficia intergeneracionalmente. Este grupo apoyará las políticas de mercado y que se tenga un tipo impositivo en el Impuesto Sobre la Renta clasificada en la forma como se encuentra normada al día de hoy en el ordenamiento jurídico.

El otro extremo del espectro define o trata de definir al bien común más allá de la sumatoria de bienestares individuales. Este requiere cohesión social, el reconocer que

vivir en sociedad conlleva renunciar a ciertos grados de libertad individual y fomentar la solidaridad. Por ejemplo, usar un vehículo que emana CO₂, a pesar del confort que produce, individualmente contribuirá al calentamiento global y por consiguiente, daña el bienestar de otros individuos y de futuras generaciones. Para ellos el bien común requiere de esfuerzo conjunto y de un Estado interventor. Sin embargo la historia ha probado que la riqueza monetaria no resuelve los problemas sociales. El que haya quienes viven discriminando conlleva a otro tipo de conflictos, los mismos que surgen por la imposibilidad de competir en igualdad de condiciones y que reproduce las desigualdades sociales impidiendo un *laissez faire* socialmente simétrico, ergo, injusto.

Las sociedades deberían entonces cohesionarse e incluso por interés utilitario individual, procurar reducir las inequidades estructurales que impiden el desarrollo humano de las mayorías desde su nacimiento, derramando consecuencias indeseables para todos, por ejemplo violencia, baja productividad, conflictos, resentimientos, potencial degradación social, depredación ambiental, elusión y evasión fiscal. Por el contrario al contar con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se evitaría ciertas diferencias sociales como las que se mencionan sobre los ricos no pagan impuestos y que los pobres están inmersos en la economía informal, no tributan; al tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta todos pagarían impuestos y respetando los principios constitucionales en materia impositiva.

Se piensa que una economía dirigida a atender los sectores de menores ingresos, productores de alimentos, comedores populares, tiendas, vendedores ambulantes sería estimulada por proveer de recursos de parte del Estado, lo que convierte que las

personas al estar en una situación de extrema necesidad gastan rápidamente lo que ganan. “El aumento en el gasto social en un momento de crisis era la respuesta correcta en términos morales y económicos.”¹¹⁶

En consecuencia, la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se puede aplicar en cualquier fase de la economía mundial, se puede aplicar en recesiones económicas, épocas de vacas flacas, de vacas gordas, el Estado siempre lograra acercarse al bien común con esta propuesta.

3.8. Inconvenientes de la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

El libro primero del Decreto 10-2012 del Congreso de la República en el cual está normado todo lo relacionado al Impuesto Sobre la Renta actual, se normó con demasiadas ambigüedades, contradicciones e imprecisiones, también contiene varias normas jurídicas injustas, entre otras que no es necesario el mencionar, para que un gasto y costo sea deducible para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria del régimen de utilidades de actividades lucrativas, existen 10 diferentes documentos que debe de presentarse para que sea deducible el gasto o costo, 29 numerales de lo que debe de entenderse como gasto deducible; y, 19 tipos de gastos definidos como no deducibles, lo antes mencionado se encuentra regulado en los artículos del 21 al 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen diferentes clases de rentas, llamados categorías de renta, como por ejemplo la de actividades lucrativas, las rentas de capital, las rentas del trabajo, las rentas de no residentes con o sin establecimiento

¹¹⁶ Fuentes Kniht, Juan Alberto, **Rendición de Cuentas**, Guatemala, 2011, fyg Editores, Página 125.

permanente, todos dichos regímenes del impuesto sobre la renta tiene diferentes hechos generadores, tipos impositivos, exenciones, modalidades que la vuelven complicado en su regulación, la determinación, pago y la liquidación conforme a cada uno de los títulos de dicha ley puede encuadrarse el hecho hipotético en un mismo contribuyente, como una obligación formal el que deba de inscribirse en los diferentes regímenes del mismo impuesto.

El que más problemas de aplicación da, es el relacionado a los costos y gastos deducibles y referentes a los viáticos. La ley regula dos grupos, el primero de ellos son los que se incurren dentro del territorio nacional, para los cuales la ley establece una condición *sine qua non*. Para que sean deducibles se deben documentar con las facturas emitidas conforme a la legislación tributaria.

El Impuesto Sobre la Renta contenido en el antes mencionado Decreto, establece 4 esquemas: rentas de ingreso de asalariados, régimen simplificado, pago sobre ingresos brutos, régimen de utilidades, pago sobre ingresos netos y las rentas de capital, consistentes en dividendos, intereses y ganancias de capital, se incorporan normas para tributación internacional: precios de transferencia, y se reduce las tasas del Impuesto Sobre la Renta para no domiciliados.

En el caso de los trabajadores en relación de dependencia, se consideran rentas exentas cuando los viáticos se documenten con las facturas correspondientes, e indica que los montos que no se comprueben con tales documentos se considerarán rentas

afectas para el trabajador asalariado y pagará el impuesto que corresponde a las rentas del trabajo.

En los viáticos que se incurren en el territorio nacional el fisco cobra dos veces el Impuesto Sobre la Renta, por un lado a la persona que entrega los viáticos, cuando reporte los viáticos sin facturas, se considerará no deducibles. Consecuentemente estaría tributando por dicho monto el patrono, ya que ello no se aceptaría como gasto y aumentaría su renta imponible. El otro pago lo haría el trabajador asalariado, porque los viáticos que no se comprueben se considerarán rentas del trabajo. Aquí es cuando se paga dos veces el Impuesto Sobre la Renta para un mismo concepto de gasto, mismo hecho generador. No obstante si la persona no está en relación de dependencia deberá emitir una factura por viáticos y cargar el Impuesto al Valor Agregado o documentarse a través de una factura especial.

El segundo grupo, los viáticos incurridos fuera del territorio nacional. La ley ya relacionada regula, que, para que proceda la deducción deben cumplir con tres requisitos: a) demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala; b) demostrar la actividad en la cual se participo; y, c) los boletos del medio de transporte utilizado. En los casos de viáticos en el exterior, la ley no exige que se tengan las facturas, no obstante se sobrentiende el de contar con tales documentos. Incluso el monto máximo a deducir se redujo en un 40 por ciento, ya que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta anterior el techo en gastos de viáticos era del 5 por ciento de la renta bruta. Actualmente se encuentra normado que la deducción no puede exceder del tres por ciento.

Interpretar la ley es muy complicado, ya que el artículo de gastos deducibles impone condiciones para las deducciones, luego en otro artículo de la misma ley se establecen condiciones para que se acepte la deducción y luego el específico que contiene el listado y condiciones de gastos no deducibles.

El motivo es para que toda persona individual o jurídica que necesite pagar impuestos sobre la renta en Guatemala debe de asesorarse de expertos en la materia tributaria para no caer en errores, evasión, defraudación, simulación tributaria entre otros; estos mismos expertos tributarios son los que se encargan de asesorar al sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria la forma como eludir la norma jurídica; razón por la cual es conveniente el tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, se evitaría todo esta inseguridad jurídica, que no cualquier persona lo entiende, por su complejidad, su científicidad en la aplicación, sin necesidad de tener que ser normados con tantos silogismos jurídicos.

Debido a los problemas que se identificaron al aplicar las normas jurídicas tributarias e inconsistencias que se había detectado con la implementación de la Ley de Actualización Tributaria, el Organismo Ejecutivo propuso medidas para corregirlas. Estos cambios que son el resultado de una mesa de renegociación entre el sector privado organizado y el Organismo Ejecutivo no solo son resultados para solventar las dificultades mencionadas, sino también son aprovechadas por algunos grupos facticos, para generar nuevos beneficios tributarios, los desarrolladores inmobiliarios y restablecer deducciones que habían sido eliminadas hace años, que estaban

vinculadas a los gastos empresariales en actividades recreativas. Es decir, el Decreto 19-2013 del Congreso de la República, mejora la redacción de algunos artículos, pero erosiona la recaudación al incluir nuevos beneficios fiscales, elimina el principio de renta nacional reforzada, establece como gastos deducibles hasta el 100%, montos derivados del funcionamiento y mantenimiento de escuelas, clínicas, etc., en beneficio gratuito de los trabajadores, también su depreciación. Establece un tratamiento especial para los proyectos inmobiliarios, dado que el 30% del ingreso total del proyecto podrá ser trasladado como acciones a los compradores. Esta venta, además, estará exenta del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, ya que para ella, solo se cancelaran timbres fiscales. Se aplaza por un año la aplicación de las normas de valoración entre partes relacionadas.

3.9. Pagos en exceso en el Impuesto Sobre la Renta

La ley anterior del impuesto sobre la renta, contenida en el Decreto 26-92 del Congreso de la República contemplaba un procedimiento ágil para aplicar los pagos en excesos del impuesto y en su artículo 71 establecía: “Los contribuyentes o responsables que hayan pagado impuesto en exceso lo harán constar en su declaración jurada anual y podrán solicitar en dicha declaración su acreditamiento al pago trimestral del impuesto o al que resulte de la liquidación definitiva anual, o bien, presentar a la Dirección solicitud de devolución. (...)”

Esta forma de resolver el uso de lo pagado en exceso en el impuesto sobre la renta, resulta un tanto justa para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, puesto que

el capital trasladado a las cajas fiscales mediante pagos a cuenta del impuesto los puede usar sin mayor trámite y le ayuda a enfrentar los siguientes pagos a cuenta, sin la necesidad de sacrificar nuevo capital de trabajo.

El año 2012 fue el último año en que los tributarios pudieron usar el procedimiento relacionado, ya que en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República no lo contempla, por lo que los contribuyentes tendrán que aplicar las normas del Código Tributario específicamente las del artículo 153 el cual establece: “Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.”

Indica también que de no existir controversia, la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá lo reclamado, devolviendo o acreditando lo pagado en exceso, para lo cual deberá activar la cuenta corriente del contribuyente que contiene la relación de la deuda o crédito entre el fisco y el contribuyente y el saldo constituirá el monto a cobrar o devolver.

Sin embargo por la burocracia existente en la Superintendencia de Administración Tributaria al tener varios regímenes impositivos y categoría cedular, varios tipos impositivos, solo en el impuesto sobre la renta, el ente recaudador se tarda varios años, en resolver administrativamente todo pago realizado en el impuesto sobre la renta en exceso, así como para que se realicen esos pagos a cuenta de otros impuestos, razón por la cual muchos contribuyentes planifican los pagos a cuenta a impuestos como el

de solidaridad y evaluar la opción de acreditamiento, para no incrementar los créditos fiscales.

Con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta es fácil determinar el impuesto pagado en exceso por todo contribuyente; e, inclusive, debería de normarse, de la misma forma como se encontraba normado los pagos en excesos en la norma jurídica anterior, ver artículo 71 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, con la propuesta, al tener un impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, es fácil acreditar la pagado en exceso a otro impuesto, y/o solicitar la devolución del crédito fiscal.

3.10. Clasificación de las exenciones de impuestos

Distinguir la clasificación de exenciones de los impuestos se hace necesario debido a la exigencia para asociaciones, fundaciones, entidades religiosas y otras entidades de contar con solvencia fiscal para mantener actualizado su registro como persona exenta.

Existen varias clasificaciones de exenciones tributarias. Para la presente investigación interesa analizar lo referente a las exenciones objetivas y subjetivas. Cuando la exención es otorgada a la renta, patrimonio, activo o ingresos de la persona, es una exención objetiva, al contar con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta no se necesita tener exenciones objetivas ya que toda persona deberá tributar de acuerdo a su capacidad contributiva respetando únicamente el mínimo vital para la

subsistencia que para el caso particular de Guatemala es un ingreso anual de cuarenta y ocho mil quetzales.

En la legislación nacional estos tipos de beneficios es la que se otorga a entidades clasificadas al amparo del Decreto 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, que gozan de exenciones por las rentas provenientes de exportaciones, sin embargo según directrices que emite la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a los países que son miembros. Guatemala no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, sin embargo una recomendación, que realizo, dicho ente internacional, vinculante políticamente para el Estado de Guatemala y otros, es que estos beneficios fiscales terminen en el año 2015, recomendación que vulnera flagrantemente las soberanías de Estados económicamente más débiles, razón por el cual el actual Ministerio de Economía promueve la Ley de Generación de Empleo, que se encuentra en discusión en el Congreso de la República identificado con el número 4644, en su exposición de motivos menciona que: “En concordancia con los mandatos constitucionales, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentran vigentes leyes que están orientadas a promover las exportaciones, siendo éstas: Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla (ZOLIC), Decreto 22-73 del Congreso de la República, la cual creó la zona libre en dicho municipio, estableciendo un régimen aduanero especial y otorgándole incentivos fiscales a los usuarios que se establezcan dentro de la zona. Esta ley fue reformada en 2008, para permitir que ZOLIC pudiera expandir sus operaciones a otras regiones del país. Los incentivos fiscales que se otorgan en esta ley no están condicionados a las

exportaciones. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto 29-89 del Congreso de la República, la cual estableció los regímenes de perfeccionamiento activo, e incentivos de carácter tributario para promover las exportaciones. Los sectores beneficiarios son el comercial, industrial, agropecuario y de servicios, siempre que cumplan con la condición de vender los bienes o servicios que produzcan, fuera del territorio aduanero nacional. Ley de Zonas Francas, Decreto 65-89 del Congreso de la República, la cual creó el régimen aduanero de zona franca, según el cual este espacio se considera como si estuviera fuera del territorio guatemalteco para efectos del pago de tributos. Esta ley concede los beneficios únicamente a aquellas entidades que se dediquen a la exportación de bienes o servicios.”¹¹⁷Es de resaltar que organizaciones civiles, sindicatos e incluso algunas cámaras empresariales se oponen a dicha iniciativa de ley.

El licenciado Juan Alberto Fuentes Knigth en su columna de Prensa Libre menciona: “Que no ha estado sujeta a un estudio serio, con expertos y basado en el uso de estadísticas buenas. Se basa en la improvisación, hay que eliminar los impuestos y así aumenta la inversión y el empleo. No se ha demostrado que esa idea básica sea correcta, es como una pócima mágica que va a generar una gran expansión de la inversión y empleo. En Costa Rica y República Dominicana este tipo de privilegios favoreció a las empresas que sin incentivos fiscales hubieran de todos modos realizado la inversión que se buscaba. En otras palabras, sus ya altas ganancias significaban que no necesitaban incentivos para estimularlas a invertir más. Se vuelven privilegios permanentes, en Guatemala solo cambian de nombre, algunas empresas beneficiadas

¹¹⁷ <http://old.congreso.gob.gt/archivos/iniciativas/registro4644.pdf>. Consultado el 1 de abril de 2015 a las 16:00.

son ineficientes y están al borde de la quiebra: después de un tiempo el privilegio fiscal opera como primeros auxilios y no como estímulo a favor del desarrollo de la competitividad, los socios comerciales puede argumentar competencia desleal. Tampoco se sabe quiénes van a pagar más impuestos para compensar la reducción de ingresos tributarios generados por estos privilegios, son más de mil millones de quetzales en impuestos no pagados que supuestamente generarían cien mil empleos. Y significa que el costo fiscal de generar cada empleo sería de alrededor de diez mil quetzales por año, a pesar de que buen parte de ese empleo se generaría de todos modos por parte de empresas que no necesitan privilegios fiscales para invertir.”¹¹⁸ Es prudente destacar que el proyecto de Ley de Inversión y Empleo es una propuesta casuística, sin embargo contar en Guatemala con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, puede ser una realidad aún cuando no se ha probado, de acuerdo al análisis del suscrito no generará disminución de los ingresos tributarios del Impuesto Sobre la Renta e incluso se considera que aumentará la carga tributaria en relación al producto interno bruto porque el contribuyente realizará determinaciones del impuesto sobre la renta ajustado un poco más a la realidad, esta propuesta no busca dar incentivo fiscal, sino lo que busca es que los contribuyentes paguen la cuota tributaria en forma voluntaria, sin necesidad de realizar una planeación fiscal a que régimen o categoría cedular le conviene.

En el caso de las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas, tanto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la dispensa del

¹¹⁸ Fuentes Knighth, Juan Alberto. 2015. Pócima para el empleo. Prensa Libre, 6 de abril. Página 18

pago del impuesto está dirigida a las rentas que obtengan, siempre que se cumpla con las condiciones impuestas en las mismas leyes.

En estos casos no está exenta la persona o entidad, sino que la exención misma es otorgada a sus rentas. Ello está claramente indicado en el artículo 6 inciso c y d de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta al establecer que están exentas las rentas que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas, actualmente están normadas las exenciones en el artículo 11 de la Ley de Actualización Tributaria. En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 7 numeral 13) regula que están exentas del impuesto los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones religiosas. Puede concluirse que las exenciones están otorgadas a las rentas y que la entidad como tal no es la exenta de impuestos.

Las exenciones subjetivas son las que se otorgan a la persona física o jurídica, exigiéndose ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Estas exenciones las encontramos en los artículos 73 y 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales conceden exenciones tributarias a los centros educativos privadas y a las universidades. El beneficio fiscal se concede a la entidad como tal en consecuencia son personas exentas de impuestos.

El análisis anterior sirve para interpretar el alcance del artículo 57 "A" del Código Tributario, adicionado por la Ley de Disposición para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el combate a la Defraudación y al Contrabando, contenido en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, el cual establece que la entidad inscrita en la

Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta.

Esta obligación es únicamente cuando la exención es subjetiva; es decir, cuando la misma es otorgada a la persona individual o jurídica exenta, por lo que no es aplicable a las asociaciones, fundaciones y entidades religiosas, porque en estos casos la exención es otorgada a las rentas. Para el caso del presente estudio es importante concluir que la exención del tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta será única y exclusivamente para la exención subjetiva, ya que las mismas, están normadas en la Constitución Política de la República; por lo complicado que se vuelve el modificar la parte dogmática de la Constitución Política de la República de Guatemala es conveniente que únicamente los centros educativos privados y a las universidades gocen del beneficio fiscal.

3.11. Fechas de los pagos del Impuesto Sobre la Renta

El 12 de abril de 2013 venció el primer plazo para la presentación de la declaración jurada trimestral del pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al trimestre enero-marzo de 2013. Dicho trimestre fue el primero que se declaró bajo tal impuesto, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta y las dos únicas fórmulas de determinación del impuesto son efectuar cierres trimestrales o estimar una ganancia del 8 por ciento del total de las rentas brutas del trimestre.

En el supuesto que el contribuyente elija los cierres trimestrales se mantienen los 10 días hábiles posteriores al trimestre para la presentación de la declaración jurada, el cual contrasta con los tres meses que se conceden para el cuarto trimestre situación que pone en una situación complicada al contribuyente que elige esta opción.

El segundo método es el que más daño financiero puede causar a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, por lo que para determinar las consecuencias jurídicas que conlleva elegir esta fórmula, es conveniente un análisis y proyectar si habrá o no pagos en excesos al final del año, en virtud que estos ya no se podrán utilizar como acreditación de manera rápida, tal como ya fue analizado en los pagos en excesos, ya que desaparece la institución jurídica de acreditarlos al día siguiente de presentada la declaración jurada anual.

Para los pagos en excesos que surgieron a partir del año 2013 en adelante, previo a acreditarlos se tiene que solicitar autorización ante la autoridad tributaria como un derecho de petición, aún cuando de acuerdo a la Constitución Política de la República debiera de resolverse dicha petición administrativa dentro del plazo de los 30 días, contados a partir que el expediente esté listo para resolverse, en la práctica la Superintendencia de Administración Tributaria se tarda mucho más de los treinta días normados en el artículo 28 de la Constitución Política de la República para resolver una petición. La desventaja es que dicha gestión será muy tardada y previo a emitir la autorización el ente fiscalizador hará las verificaciones, e investigará del caso.

Ante tal panorama, es conveniente el asesorarse de expertos tributarios al momento de presentar la declaración jurada trimestral, contrario sería al tener en Guatemala un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, no necesitaría de expertos tributarios para realizar análisis financiero previo a presentar una declaración jurada trimestral ya que de acuerdo a la propuesta del sustentante, dicha declaración debe realizarse diez días hábiles después de cada trimestre con un tipo impositivo igual para todos; en el supuesto que una persona haya realizado pagos en excesos sí podría solicitar que se acredite dicho exceso a otros impuestos automáticamente, en caso se compruebe que existió una mala determinación puede realizarse el ajuste necesario.

Actualmente la sanción por presentación extemporánea de la declaración jurada trimestral es de 0.0005 por el impuesto trimestral por el número de días de atraso, más una multa de Q.50.00 diarios, con una rebaja del 85 por ciento, el cual no es temporal ya que se encuentra normado en el artículo 94 inciso A del Código Tributario. De no determinarse el impuesto, se pagaría solamente la multa.

Es de resaltar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no contempla la obligación de aviso previo de la fórmula de pago a aplicar, así como tampoco se establece la opción que el contribuyente venía aplicando con la ley anterior, sea la que se debe seguir utilizando y se interpreta que la opción a utilizar se estará perfeccionando con el primer pago trimestral.

Otro de los aspectos a analizar es la decisión unilateral que la autoridad tributaria, mediante circulares y disposiciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto de algunos contribuyentes que les han informado

que deben seguir tributando el pago trimestral aplicando el mismo método que estaban utilizando bajo el imperio de una ley ya derogado que es el Decreto del Congreso de la República 26-92, situación que viola el principio de legalidad, porque no está, así normado, salvo que el mismo contribuyente así lo haya informado.

Los contribuyentes tienen derecho a elegir dentro de las categorías de actividades lucrativas uno de los siguientes regímenes, a saber: a) régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas, denominada por la ley anterior régimen optativo; y, b) régimen lucrativas, denominado por la ley anterior régimen general.

Para los contribuyentes que hayan elegido el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas o bien hayan sido inscritos de oficio al tenor del artículo 174 de la Ley de Actualización Tributaria, deben estar consientes que conforme el artículo 38 de la ley ya relacionada deberán realizar pagos trimestrales por concepto de Impuesto Sobre la Renta, optando por uno de los métodos: a) efectuando cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o, b) estimar una renta imponible que se determina así: aplicando un 8 por ciento al total de las rentas brutas provenientes de este régimen durante el trimestre en que fueron obtenidas, excluyendo las rentas exentas, tema ya analizado anteriormente.

A dicha renta imponible se le debió aplicar la tarifa del 31 por ciento para el año 2013, toda vez que para el año 2014 fue del 28 por ciento la tarifa a pagar; y, para el año 2015 el monto a pagar como tipo impositivo es del 25 por ciento de la renta bruta,

menos las rentas exentas. Una vez seleccionado uno de los dos métodos, el contribuyente podrá cambiarlo solamente con la autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta debe efectuarse: a) por trimestres vencidos y liquidarse en forma definitiva anualmente; b) el pago del impuesto sobre la renta debe de realizarse mediante declaración jurada; c) el pago de impuesto sobre la renta trimestral debe de enterarse a las cajas fiscales durante los primeros diez días hábiles del mes siguiente de finalizado el trimestre calendario, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual; y, d) los pagos de impuesto sobre la renta realizados trimestralmente son acreditables al impuesto sobre la renta que se determine en la liquidación anual, mientras no haya prescrito el derecho en el plazo de cuatro años.

El artículo 35 del Código Tributario, decreto número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, al referirse a las formas de extinción de la obligación tributaria reconoce la figura del pago, como la forma típica y normal de la extinción de la obligación tributaria, siendo las siguientes: a) pago típico, b) pago en garantía, c) pago por subrogación, d) pago bajo protesta, e) pago en consignación, f) pago en exceso, g) pago indebido, h) pago a cuenta o anticipado, i) pago por abonos, j) pago extemporáneo, k) pago por solidaridad y, l) pago por acreditamiento. La institución jurídica del acreditamiento es reconocida por la doctrina tributarias, e incluso en Guatemala, estaba normada en el artículo 71 de la anterior ley sobre la renta ya relacionado.

Las personas contribuyentes que estén inscritos al régimen sobre utilidades de actividades lucrativas están obligadas al pago del impuesto de solidaridad tal como está normado en el artículo 178 de la Ley de Actualización Tributaria.

La modalidad de acreditamiento del Impuesto de Solidaridad, que se regula en el artículo antes mencionado es la siguiente: a) el monto del impuesto de solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de dicha ley, puede ser acreditado al pago del impuesto sobre la renta hasta su agotamiento durante los tres años calendarios inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que debe de determinarse en la liquidación definitiva anual, según corresponda.

Establece dicha normativa que el remanente del impuesto de solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en ese artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años: y los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, podrán acreditarse al pago del impuesto de solidaridad en el mismo año calendario.

Actualmente existe 7 diferentes formularios en versiones electrónicas para el pago del Impuesto Sobre la Renta, por medio del sistema de declaraguante; los número de formularios son los siguientes: a) SAT-1311 denominado: régimen opcional simplificado, es para las rentas de actividades lucrativas, régimen opcional simplificado sobre ingresos; b) SAT-1321 denominado Rentas de capital, es para las rentas de capital,

ganancias y pérdidas de capital; c) SAT-1331 denominada retenciones, es para las retenciones efectuadas sobre rentas de: actividades lucrativas, del trabajo en relación de dependencia, de capital, de no residentes con establecimiento permanente y facturas especiales; d) SAT-1341 denominadas rentas por sorteos, es para las rentas provenientes de lotería, rifas, sorteos, bingos o eventos similares; e) SAT-1351 denominadas retenciones no residentes sin establecimiento permanente, son para las retenciones efectuadas a contribuyentes no residentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente; f) SAT-1371 denominadas rentas de no residentes sin establecimiento permanente, es para las rentas de personas no residentes sin establecimiento permanente en Guatemala que no fueron objeto de retención) SAT-1951 denominadas como constancia de retención de no residente sin establecimiento permanente, es para las constancias de retención efectuada a contribuyentes no residentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente.

Los contribuyentes deben cumplir con un informe semestral de inventarios, como una obligación formal que consta en la ley del Impuesto Sobre la Renta, esta obligación es para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria que se encuentra inscritos en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; el Departamento de Comunicación Social de la Superintendencia de Administración Tributaria dio a conocer con fecha veinticuatro de junio de dos mil trece para usar un nuevo formulario electrónico para presentar el informe de inventarios correspondientes al período de enero a junio del dos mil trece.

Los contribuyentes deben generar un archivo de hoja de cálculo en Excel y grabarlo, dicho archivo deberá de ser enviado al portal de la Superintendencia de Administración Tributaria (www.sat.gob.gt)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta crea una tercera clasificación: las rentas de capital. Esta última se aplica para quienes se inscriban en el régimen opcional simplificado como en el de utilidades; se deben de declarar por aparte de sus actividades normales. El pago del impuesto sobre la renta de capital es mensual y debe de declararse en los primeros diez días del mes siguiente al que finalizo.

Son rentas de capital, el tema de inmobiliarias, los arrendamientos, subarrendamiento, cesión de derechos, facultades, uso o goce de bienes, con un tipo impositivo del 10 por ciento.

En el tema mobiliario, así como intereses, arrendamientos y rentas vitalicias, tiene un tipo impositivo del 10 por ciento; mientras que las utilidades, dividendos y ganancias distribuidas, es del cinco por ciento el tipo impositivo, sin importar el régimen elegido, en el supuesto que existan utilidades acumuladas de años anteriores y estas se distribuyen a partir del año 2013 en adelante, todas deberán pagar el nuevo impuesto, ya que el hecho generador nace a la vida jurídica al momento de la distribución de las utilidades.

Si se tratara de rentas generadas por intereses, según el artículo 15 de la Ley de Actualización Tributaria, se exceptúa de pagar las rentas de capital las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos. Según la Ley de Supervisión Financiera, la Superintendencia de Bancos vigila a bancos, financieras, instituciones de

crédito, entidades afianzadoras, de seguros, almacenes generales de depósito, casas de cambio, grupos financieros y empresas controladoras de grupos financieros entre otras.

En estos casos deben declarar los ingresos por intereses en los regímenes de actividades lucrativas del 6 % sobre ingresos brutos del 31 % sobre utilidades. Otro tipo de actividades lucrativas (empresas) por ejemplo un almacén que vende aparatos eléctricos por abonos y cobra intereses a sus clientes por financiamiento del producto o mora, debe pagar su impuesto del 10% como renta de capital.

Es decir que dicha persona, que tiene una empresa que vende electrodomésticos y tiene ingresos de un millón de quetzales puede inscribirse en el régimen simplificado o régimen con deducciones y si de ese un millón de quetzales que tuvo de ingresos cien mil quetzales son de intereses cobrados a los clientes, entonces tendría que separarlos. Deberá reportar en el régimen simplificado o general sus ingresos por 900 mil quetzales aplicando la tasa respectiva, y en el régimen de rentas de capital cien mil quetzales aplicando el 10% de tasa de Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, si se trata de la actividad o giro habitual de la persona debe pagar el régimen simplificado o general, pero si no es su actividad habitual, sino esporádica, debe pagar el 10 % del Impuesto Sobre la Renta, sobre rentas de capital. Si una persona individual pone en alquiler su casa durante todo el año se vuelve su giro o actividad habitual y está exento de pagar rentas de capital, solamente debe pagar el impuesto según en el régimen donde esté inscrito.

La declaración jurada de las rentas de capital debe de ser mensual y debe reportarse como pago directo los montos sobre los cuales no les han hecho retención. Sin embargo desde el año 2013 toda persona que lleve contabilidad o si es ente no lucrativo se establece como agente de retención y queda obligado a hacer las retenciones, si no, puede ser multado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para pérdidas o ganancias, se paga un tipo impositivo del 10 por ciento, se incluye resultantes de transferencias de bienes y derechos y revaluaciones de bienes inmueble. Para los premios la tasa es del 10 % para loterías, sorteos, bingo y otros.

3.12. Exoneración de recargos tributarios, su retroactividad y el principio indubio pro-contribuyente

La doctrina tributaria interpreta a la retroactividad de una norma jurídica como una excepción a la regla general toda vez que todas las normas jurídicas se deben de aplicar hacia el futuro, a partir de su vigencia. La retroactividad favorable o *in bonus* de normas dentro del régimen sancionador es un principio sostenido y aceptado por los doctos de la materia, al permitir que normas sancionadoras con vigencia posterior a la infracción por acción u omisión, que sean más favorable al infractor, se apliquen retroactivamente. Esta corriente es normada en el artículo 15 de la Constitución Política de la República, al establecer que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

En materia tributaria, el artículo 66 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, en esa misma línea de pensamiento establece: “Las normas tributarias sancionadoras regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.”

Bajo este precepto, el alcance de una norma jurídica tributaria que establezca sanciones más benignas también es de aplicación a todos los procedimientos administrativos, procesos de lo contencioso-administrativos y juicios económicos-coactivos, en tanto no haya resoluciones o sentencias debidamente ejecutoriadas, lo que se conoce con el principio de *indubio* pro-contribuyente.

Por certeza y seguridad jurídica, la retroactividad de sanciones más benignas no aplica a situaciones que tengan resolución o sentencia no susceptible de impugnación, no existe una institución jurídica tributaria de revisión de las sentencias firmes, como si existe en materia penal.

Agrega el artículo 2, numeral 2, del Código Tributario, que se requiere de la emisión de una ley para otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República.

El artículo 183, inciso r) constitucional, establece como funciones discrecionales del Presidente de la República, entre otras, las siguientes: “Exonerar de multas y recargos

a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales, o por actos u omisiones en el orden administrativo.”¹¹⁹

En ese orden de ideas, el artículo 97 del Código Tributario regula que la exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar dicha facultad, como es el caso de la exoneración de recargos en concepto de multas e intereses que concede a los contribuyentes el artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Acuerdo Gubernativo número 213-2013, debidamente firmada por el Presidente de la República. Aclara dicho artículo, para que no quede la menor duda, que los intereses constituyen o equivalen a los recargos.

Todo sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria debe estar consciente de que la prescripción de las infracciones tributarias prescriben a los 5 años contados, a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción respectiva, al tenor del artículo 76 del Código Tributario, por lo que es importante tomar en consideración la vigencia de la exoneración de multas e intereses que contiene el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta en la parte conducente. Sin embargo la prescripción general, que es aplicada a las obligaciones sustanciales es de 4 años.

Por aparte, el artículo 75 del Código Tributario establece que las infracciones se extinguen por los motivos siguientes: a) Muerte del infractor; b) Exoneración o condonación, que es el caso del artículo 86 del Reglamento del Impuesto Sobre la

¹¹⁹ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 183.

Renta; c) Prescripción; d) Por declaración de incobrabilidad por parte de la Administración Tributaria. Cabe resaltar que toda infracción en el ámbito tributario es de carácter personal, salvo situaciones específicas, al amparo del artículo 77 del Código Tributario.

A partir del 14 del mes de mayo del año dos mil trece, todos los contribuyentes tuvieron 30 días hábiles improrrogables, para poder acogerse a la exoneración del 100 por ciento de multas e intereses, contenida en el segundo párrafo del artículo 86 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Se interpreta que esta exoneración debe aplicarse a las infracciones tributarias cometidas antes de la vigencia del reglamento relacionado, por lo que abarca infracciones cometidas dentro del régimen de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regulada en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, como la regulada en el libro uno de la Ley de Actualización Tributaria del Decreto número 10-2012 siempre del Congreso de la República.

Mediante Decreto 1-2013 del Congreso de la República, se otorga una condonación parcial al pago de impuestos atrasados del año 2011, sin incluir al Impuesto al Valor Agregado, la rebaja aprobada contempla un 10 % menos de impuestos durante los primeros dos meses de vigencia y luego 5% al tercer mes. A su vez, se aprobó un acuerdo gubernativo para exonerar las multas y moras correspondientes.

En la propuesta de un tipo impositivo en el Impuesto Sobre la Renta el artículo 183, inciso r) de la Constitución Política de la República seguirá igual; como una facultad del

poder ejecutivo; sin embargo, al tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta para todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria no habrá necesidad de emitir reglamentos en el cual dicha facultad se traslade a la Administración Tributaria e incluso debiera de ser como una política de Estado que toda petición administrativa presentada al Presidente de la República en el cual se solicita rebajas de multas e intereses en impuestos omitidos, debe de declararse no ha lugar, para que no exista ninguna excepción en rebajar las multas e intereses por infracciones en el cumplimiento de la prestación pecuniaria de todo tributo; ya que todo contribuyente debe de contribuir al sostenimiento a las cargas del Estado, respetando los principios constitucionales para lograr el bien común tan anhelado en la sociedad guatemalteca.

Como se menciona, la sanción por presentación extemporánea de la declaración jurada trimestral es de 0.0005 por el impuesto trimestral por el número de días de atraso, más una multa de Q.50.00 diarios, con una rebaja del 85 por ciento, normado en el artículo 94 inciso A del Código Tributario, el cual es mejor para el contribuyente, siempre que lo pague en forma voluntaria y sin ser requerido por la Administración Tributaria.

3.13. Interpretación de la propuesta de un tipo impositivo único en el Impuesto Sobre la Renta

En el proceso de interpretación tributaria, se debe partir del artículo 4 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, que establece que en primer lugar se debe interpretar en base a los principios constitucionales, luego

el Código Tributario, seguidamente las leyes tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial.

Es menester destacar el alcance del artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, que ordena que la jurisprudencia complementara el ordenamiento jurídico. En materia constitucional, conforme el artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, se establece que sienta doctrina legal las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, la cual debe respetarse por los tribunales, al haber tres fallos, contestes de la misma Corte.

En materia judicial, se entiende por doctrina legal con cinco fallos uniformes del tribunal de casación, de acuerdo con el artículo 627 del Código Procesal y Civil y Mercantil. Es recomendable que el intérprete haga uso de la lógica jurídica formal y material, como un medio para alcanzar una interpretación justa y ecuánime y por ninguna circunstancia imponga su voluntad, interés o ideología.

El significado de interpretar de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española es: “Explicar o declarar el sentido de una cosa y principalmente el de textos faltos de claridad.”¹²⁰ Adicionalmente, se entiende por hermenéutica: “Arte de interpretar textos, originalmente textos sagrados.”¹²¹

120 Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española. Pág. 374

121 *Ibid.* Pág. 574

Una aproximación de hermenéutica jurídica sería: El arte que determina las bases fundamentales y los métodos de interpretación jurídica. El diccionario de la Real Academia Española reconoce la primera categoría de los métodos de interpretación desde el punto de vista del sujeto, que son: a) Interpretación auténtica: la que de una ley hace el mismo legislador; b) Interpretación doctrinal: la que se funda en las opiniones de los jurisconsultos; y, c) Interpretación usual: la autorizada por la jurisprudencia de los tribunales.

Desde el punto de vista del sujeto, también se reconoce la interpretación administrativa, que desarrolla la Administración Tributaria como parte de la administración pública.

Doctrinariamente existen otras clasificaciones, ajustándose más a la realidad jurídico-tributaria guatemalteca las siguientes: l) medios utilizados: a) principios de juridicidad: Que acoge el artículo 221 constitucional y el artículo 10, literal d) de la Ley del Organismo Judicial; b) gramatical: se fundamenta en el sentido propio de las palabras, que reconocen los artículos 10 y 11 de la Ley del Organismo Judicial; c) sistemático: ordena que todas las normas jurídicas deben analizarse dentro de un solo sistema jurídico, conforme el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial; d) teleológica: se fundamenta en la finalidad y el espíritu de la ley que generalmente se obtiene de la exposición de motivos, que acoge el artículo 10, literal a) de la Ley del Organismo Judicial; e) histórica: Considera la historia fidedigna de la ley, que reconoce el artículo 10, literal b) de la Ley del Organismo Judicial; f) realidad económica: prevalece la interpretación económica sobre la interpretación jurídica, algunas sentencias del tribunal constitucional en materia tributaria se le ha dado esta interpretación al momento de

emitirse las sentencias correspondientes, con el objeto de no dejar desfinanciado a las arcas del Estado; y, g) analógica: se fundamenta en la semejanza entre lo regulado y lo no regulado por la ley, para aplicar el mismo criterio a lo no regulado específicamente por la ley. II) por su alcance: a) estricta: este método no permite una interpretación diferente al significado del texto y contexto de la ley, el cual es el recomendable y más utilizado en la interpretación de leyes tributarias, el fundamento es el principio de legalidad y de reserva de la ley contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República y artículo 3 del Código Tributario respectivamente; b) restrictiva: que tiene por finalidad limitar el alcance del significado literal de la norma; y, c) extensiva: este método permite que la interpretación tenga un alcance mayor al significado del texto literal de la ley, como es el caso del artículo 2 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. III) Por sus efectos: a) declarativas; b) constitutiva; c) vinculante; y, d) no vinculante: el significado y carácter de vinculante o no, dependerá de la naturaleza y del punto de vista del sujeto que emita la resolución correspondiente.

Cabe mencionar que los métodos de interpretación enunciados son de aplicación a todas las ramas del derecho. Si dentro del proceso de interpretación se observa una contradicción o antinomia jurídica, doctrinariamente la misma debe resolverse atendiendo al siguiente orden de prelación: a) desde el punto de vista jerárquico: prevalece la norma jurídica de mayor rango, de conformidad con el artículo 175 constitucional y el artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial; b) desde el punto de vista de especialidad: prevalece la norma específica, la acción de amparo del artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial; y, c) desde el punto de vista cronológico: prevalece la

norma jurídica posterior, de conformidad con el artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial.

Es de resaltar con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta los diferentes métodos de interpretación prevalecerán ya que son principios de todo Estado de Derecho, norma vigente y positiva dentro del ordenamiento guatemalteco; pero cuando se tiene un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta no queda mucho que interpretar, si la tarifa a pagar es igual para todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, los diferentes métodos de interpretación podremos usarlos para otras ramas del derecho. Ya que no se necesita de jurisprudencias y abogados expertos en Derecho Tributario para que me interprete lo que todo contribuyente debe pagar y una cuota igual para todos. La posible interpretación que pudiera generar la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta consistirá en discutir a nivel doctrinario, la academia y el foro si la propuesta violenta los principios constitucionales de igualdad y de equidad tributaria, sin embargo la igualdad se manifestará al momento de tratar a contribuyentes diferentes en forma igual con la justificación razonable de dar certeza y seguridad jurídica a las relaciones de *ius imperium* y la prestación pecuniaria del impuesto sobre la renta en relación al *quantum* de la cuota tributaria a pagar, en relación a la equidad para las personas físicas siempre tendrán derecho al mínimo vital de subsistencia y para las personas dueñas de empresas podrán deducir sus gastos y costos para determinar la renta imponible.

3.14. Agujero en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado de Guatemala para el periodo fiscal del año 2013

Las diferentes cámaras empresariales existentes en el territorio de Guatemala y del partido político de oposición, interpusieron un aproximado de 80 acciones de inconstitucionalidad en contra del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, especialmente en lo concerniente al libro uno de dicha ley, que regula lo concerniente al Impuesto Sobre la Renta; algunas normas jurídicas fueron suspendidos en forma provisional a criterio del tribunal constitucional ya que aparentemente son inconstitucionales; sin embargo diferentes burócratas manifestaron por diferentes medios de comunicación que dichas acciones generaron incertidumbre y está repercutiendo en el fisco de Guatemala, ya que en el año 2013 se dejó de recaudar aproximadamente unos 3000 millones de quetzales.

Dichas acciones constitucionales de inconstitucionalidad no ha afectado la definición de la base tributaria o tasa de algún impuesto, sin embargo han tenido como resultado el reducir la potestad de fiscalización de la Administración Tributaria.

La reacción posterior a la aprobación del Decreto 10-2012 no se hizo esperar y distintos grupos de presión influyeron en que se realizaran cambios a la reforma. Un grupo de ellos vienen con la interposición de recursos de inconstitucionalidad, que han eliminado parte del texto aprobado. Además, derivado de mesas de renegociación de la reforma entre el Organismo Ejecutivo y el sector privado, se introdujeron cambios para eliminar

inconsistencias pero que también contemplaron beneficios fiscales, algunas decisiones, posiblemente motivado por algunas consideraciones de índole política.

El Estado de Guatemala aprobó un presupuesto para el ejercicio fiscal del año 2013 la cantidad de Q.66,000,985,000.00; dicha cantidad es Q.7,000,430,000.00 más que el presupuesto de ingresos y egresos del año 2012. Sin embargo, se proyectó ingresos fiscales por la cantidad de Q.50,000,375,000.00; el resto vendría financiado por deuda soberana. La falta de consenso entre las diferentes bancadas políticas del Congreso de la República, provocó que el Organismo Legislativo guatemalteco no aprobara el presupuesto estatal solicitado por el Organismo Ejecutivo por la cantidad de Q70,564.0 millones de quetzales, para el año 2014, en consecuencia será la misma cantidad el presupuesto al del año 2012 y año 2013.

Con mayoría calificada en un solo debate, el Pleno del Congreso de la República aprobó el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para el Ejercicio Fiscal del año 2015, por un monto de Q.70,000,600,000.00. El acuerdo de los legisladores incluyó reformas a la Ley de Minería con relación al porcentaje de regalías, Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, Reformas al Código Penal, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, con lo cual se proyecta incrementar los ingresos tributarios ordinarios, para financiar con un monto aproximado de 2 mil millones de quetzales el gasto público para el año 2015. Además, se autoriza el Apoyo Financiero Mediante la Emisión, Negociación y Colocación de Bonos del Tesoro para el Ejercicio Fiscal 2014, por un monto de 2 mil 800 millones de quetzales. Las normas jurídicas tributarias, implementadas en el presupuesto de

ingresos y egresos del Estado del ejercicio fiscal 2015, actualmente se encuentran suspendidas por el Tribunal Constitucional a excepción a la distribución de cemento, lo que genera incertidumbre en el gasto público. Por su parte, el diputado Pablo Duarte de la bancada del Partido Unionista explica: “Este día ha sido productivo, porque se han respetado todos los preceptos legales en el proceso de aprobación. Un mal presupuesto es mejor que ningún presupuesto, quedarnos con el presupuesto 2012 era imposible por las dificultades para arreglarlo, mientras que al que aprobamos se le pueden hacer las modificaciones importantes en su momento.”¹²² La recuperación económica mundial, importaciones deprimidas han influido negativamente en los ingresos fiscales. De un máximo de 12.8% del producto Interno Bruto en el año 2007, los ingresos fiscales se han mantenido en alrededor del 11.7% con relación al producto interno bruto durante los periodos del 2011 al año 2014, y la carga tributaria se ha situado entre 10.9% y 11% del producto interno bruto durante esos años.

Para el año 2014 “el régimen de utilidades de actividades lucrativas del Impuesto Sobre la Renta aportaría 14.3% mas, equivalente a Q.1,712,100,000.00, siendo el año 2014 la cantidad de impuesto sobre la renta recaudada por dicho régimen, fue la cantidad de Q.1,496,000,000.00. En total de Impuesto Sobre la Renta apporto a las arcas del Estado durante el año 2014, la cantidad de Q.14,206,900,000.00que representó un crecimiento del 11.2% respecto del año 2013, con tipo impositivo para el régimen de utilidades de actividades lucrativas del 28%; para el año 2015 la Superintendencia de Administración tributaria proyecta como meta a recaudar en Impuesto Sobre la Renta la cantidad de

¹²² <http://www.congreso.gob.gt/noticias.php?id=6283>. Consultado el 2 de abril a las 4:30 horas.

Q.14,218,500,000.00 con una reducción del tipo impositivo del 25%.”¹²³. Estos indicadores que reflejan las mejoras en el Impuesto Sobre la Renta es por el crecimiento económico de un 4.5% del producto interno bruto, mayor fiscalización de la Administración Tributaria, sin embargo no es suficiente para lograr desarrollo humano que anhela la sociedad guatemalteca.

Con el agravante para el Estado de Guatemala que con las impugnaciones de constitucionalidad de la ley ya relacionada y de la Ley del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el año 2015, dichas reformas tributarias están mal estructuradas, están causando que algunas personas migraran de la formalidad en sus actividades económicas a la informalidad y los grandes perdedores es la clase media.

El actual desfinanciamiento de las arcas del Estado de Guatemala no es causa de las inconstitucionalidades, sino en parte es por el descalabro en el manejo de las finanzas del Estado y la legislación tributaria actual, el modelo no es un incentivo para pagar impuestos con tantos requisitos que llenar para cumplir las obligaciones formales y pagar los diferentes tipos impositivos en el impuesto sobre la renta.

Las diferentes impugnaciones a las leyes tributarias no es el motivo que la recaudación bajo más de 3000 millones de Quetzales en Guatemala durante el año 2013; el problema es que no existen incentivos para el contribuyente formal para cumplir con sus obligaciones a contribuir al sostenimiento de las obligaciones estatales para lograr

¹²³ http://www.minfin.gob.gt/archivos/estadisticas/estudios_fiscales/informeenero2015.pdf. Consultado el 2 de abril de 2015 a las 15:00 horas

el bien común; ya que las impugnaciones no han logrado bajar el tipo impositivo a pagar, solamente se le han quitado facultades discrecionales al ente fiscalizador para cobrar los tributos.

Al momento en que se tuviera un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, no se necesitaría de más impugnaciones a las normas jurídicas en materia tributaria ya que la certeza y seguridad jurídica en el monto a pagar se sabe desde el inicio de realizar cualquier transacción comercial, cualquier persona sabrá el monto a pagar, porque es una tarifa igual para todos sin derecho a exenciones, privilegios, los diferentes regímenes dejarían de existir, se cumpliría con el principio de igualdad ante la ley. Con la propuesta del sustentante, la Administración Tributaria debe de concentrarse en mejorar en la gestión y fiscalización, luchar por la evasión tributaria.

Sin embargo el Organismo Ejecutivo en Guatemala actualmente, está planificando como una alternativa el reducir el gasto público hasta cubrir el agujero fiscal de más del 3 por ciento del producto interno bruto del Estado de Guatemala; sin embargo el gobierno de turno deberá explicar a los ciudadanos qué metas de gobierno y promesas de campaña dejara de cumplir. Esta decisiones, provocará, en los próximos meses, que calles y carreteras se llenen de manifestaciones no solo de estudiantes, sino de salubristas, operadores de justicia, alcaldes entre otros. Finalmente, el analgésico resultará más costoso que la cura.

3.15. El principio de progresividad en el impuesto sobre la renta con un tipo impositivo único

Se infiere que el sostenimiento de los gastos públicos se debe de realizar a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios constitucionales ya relacionados en el primer capítulo del presente trabajo de investigación. Se afirma que el *low flat tax*, por el motivo de establecer una tasa única baja, no toma en cuenta la progresividad por lo que dicho principio se viola. Sin embargo, no es éste el caso. Se debe tomar en consideración que el principio de progresividad no es aceptado por completo dentro del Derecho Tributario por considerarse injusto. Es por este motivo que debe de realizarse un análisis con respecto a este tema.

El principio de progresividad hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos del Estado, en relación con la capacidad económica.

Robersttiere estableció la necesidad de la progresividad tributaria y la misma se definió como aquella en la cual “los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia deben de ser dispensados a contribuir a los gastos públicos los otros deben de soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna.”¹²⁴De esta manera se establece el hecho de que es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor y de menor capacidad económica; en el cual

¹²⁴ Eumed, Crespo, Marco A., Lecciones de hacienda pública municipal, España, 2009. Consulta electrónica en: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm>, consulta electrónica 13 de agosto de 2010.

los contribuyentes de mayor capacidad económica terminarían aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados, de acuerdo con la progresividad.

Según el autor Arrijo Vizcaino, “esto se logra a través del establecimiento de una tasa porcentual de tipo diferencial a aquellos que gocen de una mayor capacidad económica.”¹²⁵ Para establecer este hecho se toma como plataforma la base imponible del tributo pues a medida que aquella se aumenta, aumenta a su vez el monto del gravamen a pagar por el contribuyente.

Ferreiro establece que “la progresividad del sistema tributario que depende de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa en la renta nacional.”¹²⁶ Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad. El sistema tributario justo queda vinculado a dicho principio manifestando con ello una unión entre ambos principios, cuyo resultado esperado de una mejora sustantiva en el proceso de redistribución de la riqueza. Sin embargo es de considerar que el hecho de la redistribución de la renta viene potencialmente a representar una fuente de discriminación y de algo que no compete a la administración tributaria, ya que la finalidad del sistema tributario mismo es la recaudación de los impuestos y no así la redistribución de las riquezas.

125 Citado por: Campos Hernández, El Principio de capacidad distributiva en los sistemas tributarios de México y España, Tesis, Licenciatura Derecho con especialidad en derecho Fiscal, Universidad de las Américas de Puebla, México, 2003. Capítulo II: Principios rectores del Derecho Tributario.

126 Gutiérrez, Miguel, **Conferencia. Competitividad, inversión e incentivos fiscales**. 2008.

Desde la perspectiva de Ludwin Won Mises, argumenta la problemática de los sistemas impositivos progresivos y establecen que: “la política fiscal discriminatoria aceptada universalmente hoy bajo el equívoco nombre tributación progresiva sobre las rentas y sucesiones dista mucho de ser un verdadero sistema impositivo. Se trata de una disfrazada expropiación de los empresarios y capitalistas capaces.”¹²⁷

Robestiere entendía que el principio de progresividad implicaba necesariamente limitar el derecho de propiedad, de manera que incluso propuso abolir la concepción absoluta de la propiedad a través de cuatro artículos.”¹²⁸

Basado en lo anterior entra a discusión el tema relativo a la progresividad en el sistema del impuesto de tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. Se puede argumentar que no se respeta el principio de progresividad ya que el impuesto únicamente se aplica de una tasa única sin tomar en consideración la capacidad contributiva.

Para el establecimiento de la progresividad dentro del sistema de tasa única se debe primero comprender los relativos a los principios de justicia tributaria, equidad e igualdad.

El principio de igualdad se entiende de distintas maneras, ya fueron explicados se resalta nuevamente. Por una parte se refiere a la obligación que tiene todos los

¹²⁷ Von Mises, Ludwing, Human action: A treat ise on economics, IV edición, Estados Unidos, Fox & Wilkes, 1963. Página 807.

¹²⁸ Gaggero, Jorge, **La Progresividad Tributaria: su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente)**.Ed. CEFIDAR. 2008. Pág. 5

ciudadanos de pagar impuestos siempre de que llenen las condiciones establecidas para el efecto; y por otra parte se refiere al tratamiento como iguales a las personas que se encuentren en condiciones análogas.

Adam Smith establece que “Imponer la misma condición a quienes están en desigualdad situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales sean gravados de distinta forma.”¹²⁹Lo antes mencionado pareciera una contradicción a la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, del suscrito, sin embargo como ya fue mencionado, todos los principios, son mandatos de optimización, condicionados por las posibilidades fácticas o jurídicas, se cumplen en ocasiones sin embargo deben de cumplirse en un grado óptimo, cumplirse lo más posible, el cual es importante el generar nuevo conocimiento a partir de juicios novedosos para lograr resultados diferentes para el beneficios de los sujetos de la relación jurídica tributaria.

El autor Oswaldo Soler denomina la igualdad tributaria como equidad e indica que existen dos puntos de vista de la misma. Por un lado se encuentra la equidad horizontal, por medio de la cual se le da tratamiento de igual a los iguales; y la equidad vertical que consiste en el tratamiento adecuado de desigualdad para las personas que se encuentra en condiciones desiguales y establece que “quienes mayor capacidad de pago que tengan deben pagar más impuesto.”¹³⁰ Lo antes transcrito es doctrina de un estudioso de las normas jurídicas tributarias, del cual puede tener aciertos, desventajas

¹²⁹ Smith, Adam, An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations, Estados Unidos, Editorial Penn State Electronic Classic Series, 2005. Pág. 678

¹³⁰ Soler, Oswaldo H. **Derecho Tributario**. Ed. Abeldo-Perrot. 2005. Pág. 159

y ventajas, sin embargo la propuesta del suscrito genera un debate desde la academia, para cuestionarse, si se pueden mejorar los principios, doctrinas y normas jurídicas existentes, tomando de base un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte, el principio de equidad “se refiere a los límites que tiene el Estado para cargar a los contribuyentes de impuestos, ya que estos no deben tornarse confiscatorios al limitar los derechos de propiedad y de libertad.”¹³¹

La Corte Constitucional de Colombia en Sentencia C- 1060A de 2001 reconoce que la equidad impone el respeto por las diferencias de ingresos y bienestar de los contribuyentes y los mandatos de la Constitución, y establece que “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, (...) que tiene a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como lo son la protección de los derechos fundamentales al trabajo y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que contribuye la frontera de la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben de ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.”¹³²

131 Dirán Rossetto, Mónica Pilar. **Análisis sobre la constitucionalidad de las tasas municipales**. Pág. 11

132 Gerencie, Martines Caballero, Alejandro. **Principio de equidad tributaria**, 12 de junio de 2010. Consulta electrónica en: <http://www.gerencie.com/principio-de-equidad-tributaria.html>, el 22 de octubre de 2012.

Y por último se encuentra el principio de justicia tributaria el cual se encuentra estrechamente vinculado con los dos principios mencionados anteriormente, los de igualdad y equidad tributaria. Este principio implica “la igualdad de todos los habitantes de una nación, quienes son iguales ante la ley, ante la base del impuesto a imponer y de las cargas públicas.”¹³³

Es con este principio que surge el concepto de la capacidad contributiva como indicativo para “Procurar una justa distribución de la carga tributaria.”¹³⁴

Es del parecer del suscrito, que el sistema tributario no debe de tender a la redistribución de la riqueza sino que únicamente a la recaudación de los tributos, para que un sistema tributario sea verdaderamente justo, no puede tender a la igualdad posterior al pago de impuestos, sino que debe de tender a la igualdad en la determinación y pago de impuestos, en cuanto al mismo trato y misma contribución, tipo impositivo único y bajo, a misma capacidad contributiva. Es allí en él, resulta injusto gravar con un tipo impositivo mayor, a los mayores ingresos, pues implica que se ataca todo lo que genera una mayor rentabilidad y generación de empleo pues se le castiga por generar mayores ingresos.

Si bien es cierto en el sistema de tasa única baja se aplica únicamente un porcentaje específico en concepto de impuesto, se debe de tomar en consideración que al tratarse este de una forma de tributo de las rentas, entonces se tomaría en cuenta la capacidad

133 Soler. **Ob. Cit.** Pág. 156

134 **Ibid.** Pág. 157

contributiva de las personas al aplicar las deducciones correspondientes a cada caso. Por ejemplo si se fuese a aplicar un impuesto sobre los ingresos de una familia se aplicarían las deducciones correspondientes a los gastos de la familia, entendiéndose el mínimo vital de subsistencia; y sobre el monto restante posterior a la deducción se aplicaría la tasa única baja correspondiente al impuesto, aquí no hay rango menores y máximos es igual para todos, en la propuesta se considera que es prudente tener un tipo impositivo en el impuesto sobre la renta del 10 por ciento aplicado a la renta imponible.

De esta manera, estaría garantizándose la proporcionalidad en la aplicación de este sistema tributario a respetarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se habla de proporcionalidad puesto que, “Los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en relación a su respectiva capacidad económica, debiendo aplicar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.”¹³⁵

Como lo establece Héctor Villegas “(...) Exige que la fijación de contribuciones completa de los habitantes de la nación sea” en proporción “a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella.”¹³⁶

135 Torres Asomoza, Luis Enrique. **La justicia tributaria en los impuestos con fines extrafiscales**. Ed. México. 2003. Pág. 35
136 Villegas, **Ob. Cit.** Pág. 105

Es por ello que para establecer el sistema de tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, debe de considerarse de mayor importancia la búsqueda de un sistema que sea proporcional por sobre un sistema que tienda a la progresividad para tender a la igualdad al momento del pago de los tributos; tal como lo establece el autor Pérez Ayala la proporcionalidad (...) garantizada contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza.”¹³⁷

3.16. Reglamento del Impuesto Sobre la Renta

El lunes 13 de mayo del 2013 fue publicado en el Diario de Centroamérica, el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Acuerdo Gubernativo 213-2013.

Es menester resaltar, que el principio de legalidad contenido en el artículo 239 constitucional, establece que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales, reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Agrega dicho artículo que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

¹³⁷ Archila Maldonado, Mario Estuardo. **El derecho real de usufructo y sus implicaciones fiscales, un enfoque a la gratuidad como elemento de la obligación tributaria.** Pág. 60

Previamente a comentar dos artículos trascendentales del reglamento en referencia, es importante que se analice la íntima relación que existe entre el principio de legalidad con el principio de reserva de ley. Doctrinariamente la reserva de ley se clasifica de la forma siguiente: reserva de ley absoluta: esta corriente está inspirada para evitar criterios discrecionales, por lo que manda constitucionalmente a que la base de recaudación del tributo y otras garantías fundamentales queden reservada para la ley, prohibiendo que sea desarrollada por normativa de inferior jerarquía que la ley formal.

A criterio del sustentante ésta es la corriente que acoge la Constitución Política de la República toda vez que solamente el Congreso es el Organismo exclusivo para crear leyes y esta a su vez delimitan su alcance y contenido de las bases de recaudación del tributo y otras garantías fundamentales.

Reserva de ley relativa: bajo esta clasificación se permite constitucionalmente hablando que las bases de recaudación de las leyes tributarias y otras garantías fundamentales sean desarrolladas por normas de menor jerarquía, bajo la condición que sea la propia ley, emanada por el organismo competente la dicte expresamente el alcance y contenido que debe desarrollar las normas jerárquicamente inferiores quedando subordinada las normas reglamentarias a las normas contenidas en la ley.

La Constitución Política de la República sigue esta corriente al remitirnos a normas reglamentarias solamente al cobro administrativo del tributo y establecer procedimientos que faciliten su recaudación toda vez que prohíbe expresamente que las normas reglamentarias modifique las bases de recaudación de los impuestos.

Siguiendo el análisis del sustentante merece especial atención las normas especiales de valoración entre partes relacionadas, contenidas en la Ley de Actualización Tributaria toda vez que no reconoce expresamente la aplicación de métodos estadísticos, como podría ser el rango intercuartil; sin embargo el artículo 47 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo acoge como un método legalmente reconocido y lo que es peor para el contribuyente es que faculta a la Administración Tributaria para formular los ajustes equiparándolos a los valores de la mediana de todo los resultados obtenidos.

Cabe resaltar que de la lectura del artículo 58 del Ley de Actualización Tributaria en su numeral 2 y 4 se interpreta la utilización de rangos de plena competencia y no del rango intercuartil. El rango de plena competencia permite que una operación o transacción legalmente se encuentre en el límite menor en la mediana o en el límite mayor.

3.17. Proyecto de ley de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta

La ponderación, como una forma de solución de conflicto que pudiera acaecer entre principios, derechos, valores y atribuciones constitucionales, que en una situación concreta debe privilegiarse, no de modo absoluto para todos los casos posibles como antes se dijo, sino en concreto y para eventos específicos que sean plenamente determinables.

De esa cuenta, aquella labor de ponderación debe realizarse con una proporcionalidad tal, que al privilegiar el ejercicio de una facultad respecto de otra, se logre la consecución de un fin legítimo y necesario.

Son fines legítimos, los que están permitidos u ordenados constitucionalmente. Es ilegítimo el fin prohibido definitivamente por la Constitución Política de la República.

La proporcionalidad como elemento ínsito en todo ejercicio de ponderación, impone que ésta deba ser precedida por la incoación de un medio legalmente idóneo para lograr aquel objetivo, que sea el más adecuado en tanto no sea posible optar por un medio distinto del escogido. La escogencia de aquel método corresponde determinarla a quienes integran el Congreso de la República, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica de dicho Organismo de Estado y los precedentes legislativos aprobados en el pleno del Congreso de la República.

Al acaecer una situación fáctica en concreto, como es aplicar un novedoso, nuevo sistema tributario en el impuesto sobre la renta de tipo impositivo único y bajo, corresponde al pleno del Congreso de la República, a través de un ejercicio de ponderación, privilegiar el ejercicio de una facultad que necesaria y obligatoriamente debe cumplir el Congreso de la República al ocurrir aquella situación fáctica.

Las normas jurídicas regulan los hechos humanos y los transforma en hechos jurídicos (hecho imponible) bajo la forma de preceptos y prohibiciones, deberes y atribuciones (supuestos de hecho y sus consecuencias jurídicas). Al realizarse el hecho concreto en

la vida real, queda subsumido en el tipo descrito por la norma jurídica y produce los efectos jurídicos en ella establecidos, pago de tributos con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. Esos efectos, pueden estar determinados por normas de una o más ramas del derecho, Derecho Tributario, Derecho Presupuestario, Derecho Financiero, Derecho Mercantil, Derecho Penal, etc.

En materia tributaria los efectos o las consecuencias jurídicas (impositivos) se originan por voluntad de la ley ordinaria que crea el tributo, por lo que, realizado el supuesto de hecho determinado en la norma respectiva (la que crea la obligación), está se interesará solamente en aquel contenido puramente económico que demuestre una capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Las obligaciones tributarias están integradas por varios elementos que, en su conjunto, tienden a demostrar esa capacidad de contribuir, dentro de los que se encuentran, entre otros, el hecho generador, la base imponible, el tipo impositivo o cuota tributaria, sujeto pasivo, sujeto activo, exenciones, deducciones, recargos y otros.

El hecho generador es la aptitud abstracta que obliga contribuir al financiamiento de los gastos públicos, es un supuesto que la norma jurídica contempla y tiene consecuencia jurídica cuando el sujeto pasivo encuadra su conducta en dicho tipo. La base imponible, es el elemento que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo o hecho generador son parámetros generales. Y, el tipo impositivo es la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales que multiplicada a

la base imponible, determina (o liquida) el impuesto que corresponde pagar en cada caso concreto.

En la elaboración y aprobación de la norma jurídica tributaria (propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta), el Órgano del Estado que tiene la facultad de legislación, debe tomar en cuenta para que la determinación de la obligación impositiva sea clara, precisa y de esa forma pueda ser observada por los sujetos pasivos del impuesto y que resulten forzados a su cumplimiento en el tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta.

El principio de igualdad tributaria se encuentra ligado a principios y valores constitucionales que evidencian el ideal de justicia y la realización del bien común en la colectividad. No puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función a la riqueza de los contribuyentes por muy indeterminada que esta sea.

Así pues, siendo la capacidad contributiva un requisito imprescindible en todo impuesto, en el caso de la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta ello no es la excepción, por el contrario, constituye una exigencia de obligatorio cumplimiento. Cuando un impuesto es proporcional pareciera que no se respeta este principio constitucional, por no existir un mínimo y un máximo sobre dicha capacidad contributiva, ello pone en evidencia que si se quiere incidir sobre la capacidad contributiva en forma igual a un sujeto, el legislador debe afectar riqueza o potencia económica real, efectiva y actual del contribuyente en forma igual, el cual se lograra aun

cuando el tipo impositivo, porcentaje de la renta gravada es la misma, el *quantum* es diferente, a mayor riqueza gravable con impuesto, el porcentaje será el mismo, pero la cantidad será mayor, la justificación de tratar a personas diferentes en forma igual consiste en el beneficio económico, jurídico y social que esta propuesta ofrece. El control de la capacidad contributiva no se debe limitar a la búsqueda de cualquier motivo razonable que justifique un trato igual a hechos diferentes, sino que debe ser una verdadera ponderación de bienes jurídicos tutelados y un juicio de idoneidad, necesidad de la medida adoptada para conseguir el fin deseado con la propuesta.

A su vez como ya se menciono la capacidad contributiva debe operar como un mandato de optimización conforme a las posibilidades fácticas y legales, donde una idea contraria a este criterio originaría la pérdida de su carácter material, pudiendo ser equiparado a cualquier otro motivo razonable que justifique el trato igual a personas diferentes.

Sin embargo los ordenamientos jurídicos están asentados sobre un sistema de relaciones sociales que producen desigualdades según la posición ocupada por las personas, ante tal hecho, los constituyentes invisten a los poderes públicos de facultades adecuadas para transformar la estructura socioeconómica de un pueblo y lograr así una real y efectiva igualdad en beneficio de otro mandato constitucional, la seguridad jurídica. La igualdad permite diferenciación normativa a personas diferentes con tipos impositivos a pagarse iguales, sin embargo lo que prohíbe el Magno Texto es la discriminación arbitraria, no fundadas en razones jurídicas entendibles, en el

presente caso se busca la certeza y seguridad jurídica en el tipo impositivo a pagarse, después de determinar la base imponible.

En términos lógicos, la igualdad sustancial consiste en basarse en postulado axiológico de la igualdad y tratar de corregir las situaciones dispares. No tratar igual a los iguales, sino corregir las situaciones desiguales que deben de recibir un tratamiento desigual para asegurar el bienestar de la colectividad, con ello se legitima la conveniencia de tener un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta en Guatemala, tomando de justificación lógica y razonable, la seguridad jurídica que ofrece la propuesta.

En cualquier caso, la relación entre capacidad contributiva e igualdad en los impuestos con tipo impositivo único implica que deben de ir unidos en la formulación legislativa e incluso se compatibilizan con la constitución Política de la República, teniendo como principio la igualdad material.

En la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, estamos en una disyuntiva entre principios constitucionales como el de generalidad, principio de capacidad contributiva, principio equidad, principio de seguridad jurídica y principio de igualdad, pareciera que se contradice, sin embargo lo importante aquí es resaltar nuevamente que es un principio, es un mandato de optimización, sujeto a condiciones fácticas y jurídicas y se deben de cumplir lo más posible, cuales cumpla cuando se contraponen, debe de ser en forma simultánea y no deben de contradecirse y/o dejar de aplicarse uno u otro. Surgen dos o más mandatos de optimización, en este

contexto es necesario establecer una vía de armonización entre los principios que se contradicen que, para Alexy, está constituida por la regla de prevalencia condicionada. “En línea de principio, la interpretación debe favorecer el derecho fundamental cuando no esté en juego otros bienes y otros valores que gocen de igual jerarquía y rango de protección.”¹³⁸

En el presente caso seguimos teniendo coalición entre el principio de igualdad con el de seguridad jurídica, para el cual se solucionará con algunas condiciones para que un principio se vuelva superior sobre otro, todo impuesto debe de tener capacidad contributiva, el impuesto sobre la renta progresivo y proporcional existe una capacidad contributiva real y efectiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en consecuencia gravar con un impuesto que no sea manifestación de riqueza es cualquier otra cosa pero menos es impuesto, en el presente caso como ya se menciona la seguridad y certeza jurídica es fundamental para lograr el bien común e incluso es un principio para el caso de la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, superior a la igualdad formal, en consecuencia la propuesta del suscrito es constitucional y es viable su implementación en el territorio de Guatemala.

La propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en el supuesto que es aprobado por el Organismo Legislativo debe de ser un impuesto directo que gravara las rentas de las personas que obtengan en el territorio guatemalteco, sean nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se generará cada vez que se produzcan rentas gravadas.

¹³⁸ Alexys, R., Teoría de los derechos fundamentales. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2002. Página 90.

Los contribuyentes propietarios de empresas aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del 10 por ciento. La base imponible determinada se obtiene al deducir los gastos y costos útiles, necesarios y pertinentes para producir o generar la renta gravada, para conservar la fuente productora de la renta. Los costos y gastos serán los mismos que se encuentra normado en el artículo 21 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Las personas individuales y trabajadores en relación de dependencia y personas que al mismo tiempo son dueños de empresas, mixtos, aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del 10 por ciento. La base imponible determinada se obtiene al deducir el mínimo vital de subsistencia y debe de actualizarse en forma anual por parte del instituto Nacional de Estadísticas en base al costo de la canasta básica integral. El mínimo vital de subsistencia, inicialmente se propone en Q.60,000.00 al año.

La persona individual en relación de dependencia que no genera en rentas el mínimo vital para su subsistencia no será afecta a este impuesto.

El sujeto pasivo mixto, es trabajador en relación de dependencia y al mismo tiempo es dueño de una empresa, primero podrá deducir el mínimo vital de su subsistencia y luego deducir de la renta de su empresa los gastos y costos útiles, necesarios y pertinentes para producir o generar la renta gravada, para conservar la fuente productora de la renta. Los costos y gastos serán los mismos que se encuentra normado en el artículo 21 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Con la presente propuesta se podrá deducir las exenciones subjetivas, las que se otorgan a la persona física o jurídica, exigiéndose ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Estas exenciones las encontramos en los artículos 73 y 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales conceden exenciones tributarias a los centros educativos privadas y a las universidades. El beneficio fiscal se concede a la entidad como tal en consecuencia son personas exentas de impuestos. A los actos de las personas debe de irse eliminando las exenciones que existen en otras leyes, el cual deberá de realizarse en un plazo de 5 años máximo a partir de la aprobación de la presente propuesta.

Los factores políticos afectan siempre cualquier reforma del Impuesto Sobre la Renta y más con una propuesta radical, se necesita de una estrategia de aprobación, socialización por la Administración Tributaria y acciones del Organismo Ejecutivo, la estrategia inmediata, de este enfoque será exitoso, recientemente se aprobaron el Decreto 4-2012 y el Decreto 10-2012 ambos del Congreso de la República y sus reformas, estos cambios permiten establecer que cosas no deben hacerse, debiera ser una discusión incluyente, mediante una convocatoria a un pacto fiscal, sería inviable por las experiencias negativas de negociación de reformas fiscales en el pasado y por la coyuntura de un escenario de confrontación en el Congreso de la República.

La falta de discusión exhaustiva de la propuesta sin un pacto fiscal tendrá como consecuencia, que distintos sectores de la sociedad participaran en la negociación en forma indirecta, esto puede provocar que grupos de presión utilicen los medios de

comunicación para rechazarlo, en consecuencia es dable que esta propuesta sea discutida mediante un pacto fiscal por parte de toda la sociedad guatemalteca.

Para la aprobación de una reforma fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, se cuenta con reducidos espacios en Guatemala. Para construir consensos hacia una reforma en el Impuesto Sobre la Renta bajo el esquema de un tipo impositivo único y bajo, será necesario ganar mayor legitimidad en el gasto público y en la administración tributaria. En primer lugar, en un contexto de una política fiscal débil también coincide con reducidos grados de legitimidad del gasto público, por lo cual el apoyo hacia la propuesta es limitado. La reciente experiencia apunta a que es necesario contemplar la sostenibilidad política en una estrategia política encaminada hacia el fortalecimiento del sector público en Guatemala. Finalmente, involucrar a la Administración Tributaria en el proceso de formulación y negociación de las reformas tributarias es clave. Sin embargo, los intereses de la Superintendencia de Administración Tributaria como ente ejecutor y el Ministerio de Finanzas encargado de la política fiscal deben estar mejor alineados, lo cual implica que el acompañamiento debe darse antes, durante y después de la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta. Esto también apunta a darle sostenibilidad al proceso de reformas legislativa tributaria. Asimismo, los rendimientos de la reforma no son independientes de la administración tributaria. Por lo tanto, una estrategia de mejora de la Superintendencia de Administración Tributaria es necesaria para obtener mejores resultados.

CAPÍTULO IV

4. Presentación, discusión y análisis de resultados de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta

El muestreo de las entrevistas efectuadas fue de 100 personas, con actividades variadas, consistentes en 10 abogados con Maestrías en Derecho Tributario, 10 Economistas, 10 Contadores Públicos y Auditores, 10 Peritos Contadores, 10 trabajadores de la Superintendencia de la Administración Tributaria, 10 contribuyentes asalariados, 10 contribuyentes inscritos al Régimen Sobre las utilidades de Actividades Lucrativas, 10 contribuyentes inscritos como pequeños contribuyentes, 10 contribuyentes no residentes y 10 contribuyentes inscritos al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, para tener sus opiniones en relación a la propuesta del suscrito de implementar en Guatemala un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta.

Todas las entrevistas las realizó el suscrito en forma directa a sujetos de la relación jurídica tributaria del departamento de Guatemala. Se realizó de esta manera ya que se deseaba mostrar el conocimiento de las diferentes categorías del sistemas tributario del impuesto sobre la renta que existen en Guatemala y del conocimiento de los diferentes regímenes de dicho impuesto cedular, así como mostrar el sentimiento de miembros económicamente activos del departamento de Guatemala con respecto a la modificación del sistema tributario del impuesto sobre la renta con un tipo impositivo único.

De acuerdo con las opiniones proporcionadas por los entrevistados, el 70 % de las personas consideran que para el obligado tributario y el responsable de la relación jurídica tributaria, el sistema tributario del impuesto sobre la renta que se implementa actualmente en Guatemala es deficiente en todo sentido.

Se hace un énfasis en la dificultad que se tiene para efectuar el pago de los impuestos, en una gran parte por la burocracia imperante en las instituciones tributarias que no permite una correcta y eficiente recaudación de los tributos, existe una incertidumbre de la base imponible y el tipo impositivo a pagarse, es difícil determinar el impuesto sobre la renta a pagarse cuando existe diferentes regímenes en dicho impuesto directo, el contribuyente no logra prever el resultado de un hecho generador ya que la seguridad jurídica consiste básicamente en el cumplimiento del derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación.

La seguridad jurídica no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre la cuantía de la obligación, también sobre las demás reglas tributarias ya establecidas en la presente investigación, sino que cuando la certeza dependa de un acto administrativo de aplicación legal, ésta sea pronta y definitiva, tal y como se deduce de los principio que inspiran la ordenanza tributaria alemana. Como ha señalado Villegas parafraseando a Paulick, “la determinabilidad del contenido de la obligación tributaria será la sustancia de la seguridad jurídica tributaria. Y ello no sólo supone que el contenido de la obligación sea susceptible de ser fijado con cierta exactitud, sino que la

singular determinación del tributo se haga también de forma segura y con prontitud y definitividad.”¹³⁹

Se establece asimismo que desde el punto de vista de la institución denominada Superintendencia de Administración Tributaria, el funcionamiento de la misma sí es eficiente puesto que se tienen sistemas que facilitan la recaudación, tales como bancasat, declaraguat, asiste libros entre otros.

Sin embargo, esto no se considera como eficiente puesto que en cuanto al desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria como institución, se establece en su mayoría que la misma necesita mejorar mediante la simplificación de los procesos internos que se tienen y se debe de mejorar los sistemas de registro de los contribuyentes. Ello implica que los sistemas electrónicos como bancasat que se encuentran disponible para las personas que tienen acceso a la tecnología no son suficientes para considerarse como una simplificación de los procesos. Tomando en cuenta que actualmente hasta los pequeños contribuyentes determinan sus impuestos a pagar vía declaraguat.

Si tomamos en consideración que menos del 40 % de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria del departamento de Guatemala tiene acceso a internet no se puede catalogar la existencia del contrato de adhesión de bancasat como exitosa en la simplificación de los procedimientos administrativos, puesto que la gran mayoría de las personas que pagan impuestos aún deben de apersonarse físicamente a las

¹³⁹ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 85

instituciones para efectuar su pago y/o pagar los honorarios de un perito contador, gestor tributario, profesional de las ciencias económicas para que realice los pagos vía declaraguante.

Entre otras sugerencias para mejorar el funcionamiento de la institución encargada de percibir los tributos, se indica que se debiera de incorporar un mayor número de personal y además proveerlos de la capacitación suficiente y necesaria para realizar las actividades que les competen por motivo de su cargo; en especial se necesita capacitación en atención al usuario que es la persona que debe invertir su tiempo para poder realizar un efectivo cumplimiento de la obligación tributaria; y también debiera de existir mayor disponibilidad de personas para poder llevar a cabo los procedimientos de fiscalización de campo correspondiente mediante la aplicación de nuevos métodos de control y distintas herramientas de trabajo.

La deficiencia que se estableció por parte del 98 % de las personas que proporcionaron su opinión radica en que se permite una interpretación arbitraria de la ley por parte del personal de la institución, complicando de esta manera los procesos con el denominado “criterio de ventanilla”. Ya que el principio constitucional de seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual de las personas al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las arbitrariedades de la Superintendencia de Administración Tributaria; permite a los contribuyentes prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, el supuesto de hecho, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos y sus consecuencias jurídicas. Es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo y por ello es esencial preservar adecuadamente

la independencia de los tres poderes y el respeto a sus respectivas funciones dentro del marco institucional.

Asimismo el principio de seguridad jurídica extiende su ámbito de protección no solo a las personas, sino que también a sus bienes contra las arbitrariedades por parte del Estado y sus instituciones, tal el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, y si esto sucede, le serán asegurados por la sociedad protección y reparación, que originara como consecuencia lógica a la certeza y seguridad jurídica de todo sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

La seguridad jurídica exige o reclama la vigencia del derecho positivo y su efectiva aplicación a la determinación de los tributos relacionados con la renta de las personas, principalmente cuando existe un sistema tributario en el impuesto sobre la renta en forma proporcional o de un tipo impositivo único. Prescribiendo de alguna forma la figura de la arbitrariedad del sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

La importancia de la recaudación tributaria radica principalmente en que son imperativos para el mantenimiento del Estado y para que éste pueda cumplir con sus fines, de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política de la República en su parte dogmática.

Los derechos deben de ser garantizados y proporcionados por el Estado, dentro de los cuales encontramos como los más importantes la Educación, la Salud, la Justicia, entre otros. En cuanto a la relevancia de los mismos, se considera que los tres anteriores son

los más importantes para los contribuyentes y es por ello que es el Estado el que debe de garantizarles éstos derechos.

Sin embargo encontramos que no es menos importante el tema de seguridad ya mencionado y los de infraestructura, vivienda y la preservación del medio ambiente, el cual como ya se menciona es sinónimo de igualdad en el pago de los tributos, que significa que la capacidad contributiva de toda persona es el de ayudar al sostenimiento de las cargas del Estado para que éste último pueda cumplir con sus fines, impuesto recaudatorio, en cambio la igualdad material consistente en que en toda Constitución Política de la República existen Derechos fundamentales de toda persona que son inalienables de todo ser, que no son otorgados por el Estado, sino que se nacen con ellos y que el Derecho Tributario puede regularlos por medio de fines extrafiscales, como por ejemplo con impuestos ambientales, con el aforismo jurídico quien contamina paga, pero en este supuesto de hecho, el fin no es meramente recaudador, el impuesto como tal, sino lo que se busca es que no se contamine el medio ambiente, al momento en que se contamina se da el hecho generador del tributo y es gravado por un impuesto, con un tipo impositivo, y es en ese momento cuando se da el principio de igualdad material ya que se logra cumplir con un fin extrafiscal consistente en preservar el medio ambiente para futuras generaciones.

Como menciona el doctor Reynaldo Balladares Saballos “la virtualidad del impuesto se verá reflejada por la realización del fin extrafiscal que se pretende, con lo que la recaudación final es una cuestión accesoria de trascendencia menor. Consecuentemente, no puede sostenerse que el mejor impuesto con fines extrafiscales

es aquel que no recauda, sino, en todo caso, aquel que logra la realización del fin que se propone.”¹⁴⁰

Se hace énfasis en que se debe de tener el cuidado de no caer en los cuadros de Estado benefactor o de otros Estados que limitan las libertades individuales, los derechos y el respeto a la propiedad privada. Estas dos posturas, radicalmente opuestas son de la misma manera, perjudiciales para el desarrollo de las personas que forman la población de los mismos ya que, en el primer cuadro, al entregar el Estado, todo a los ciudadanos se fomenta la idea de lo conocido como: papá Estado quien debería, a los ojos de los ciudadanos, ser el encargado de proporcionar a los ciudadanos, sin mayor esfuerzo de su parte, de todos los beneficios que provee el Estado en el momento en que los ciudadanos lo exijan.

Ya que no hay nada gratis en toda sociedad, lo que una persona recibe como gasto público por parte del Estado en cumplimiento de sus fines, alguien más tuvo que pagarlo, en consecuencia el principio de capacidad económica debe de aplicarse tanto en los ingresos como en los gastos públicos, la justicia financiera y los gastos públicos debe de someterse a la juridicidad con el objetivo que los políticos no puedan endeudar a futuras generaciones, por no contar con límites en los gastos públicos.

140 Balladares, Saballos Reynaldo. Lecciones de derecho Tributario inspirado por un maestro. Tomo I. Editorial Universidad del Rosario. Colombia. 2010

Y en el segundo cuadro, se limitan tanto los derechos de los ciudadanos hasta el punto en que la libertad se ve coartada al tener que obedecer a un Estado que reprime a su población.

Es importante encontrar un punto medio en que el Estado no busque beneficiar de manera excesiva a su población, pero tampoco que los reprima de manera que se vende los derechos de las grandes inversionistas transnacionales y nacionales.

Es por ello que los fondos públicos que se recaudan en concepto de impuestos deben de tener bien delimitada la manera en que se invertirán los mismos para el cumplimiento de las funciones estatales.

El gasto público y los ingresos por medio de tributos deben de estar interrelacionados, la Administración de los fondos públicos no varía mucho con la administración presupuestaria de un hogar, si una ama de casa gasta más de los ingresos se va a la quiebra lo mismo sucede con el derecho financiero de todo Estado. Es importante que el gasto público tenga un techo, un sistema financiero en el cual se paga poco de impuesto y se necesita mucho del gasto público es financieramente insostenible por más equidad y bien común que se argumente.

Sin embargo, a pesar de que los impuestos son importantes para el sostenimiento del Estado, debe de delimitarse la cantidad de tributos que se imponen sobre los contribuyentes y tener el cuidado de no crear impuestos que no tengan como finalidad

el bien común de la población o bien que se presenten como similares a otros ya existentes.

De acuerdo con la mayoría de los entrevistados, se considera que existen impuestos dentro del sistema tributario que son obsoletos y que sobrecargan a los contribuyentes que deben de cumplir con esta obligación; en especial porque la gran mayoría de los mismos no son creados para beneficios a largo plazo, sino únicamente se establecen para periodos de gobiernos específicos. Ya que en toda Latinoamérica es bien sabido cuando un político realiza ofrecimiento propagandista de cambio de los sistemas tributarios normalmente se equivocan, por falta de técnicos en la materia.

Dentro de los impuestos que se consideran obsoletos encontramos el Impuesto de Solidaridad, y se establece que los impuestos a los productos derivados del petróleo son excesivos e innecesarios. Se debiera entonces regular a eliminar la existencia de ciertos tributos que únicamente sobrecargan al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Esto no significa que la existencia de los tributos sea enteramente innecesaria, sino se enfatiza su importancia para el mantenimiento del Estado y por consiguiente para el cumplimiento de sus funciones.

Se establece por parte de la mayoría de los entrevistados que el impuesto sobre la renta es un impuesto obsoleto para el sistema tributario guatemalteco no solamente por el hecho de que éste no recauda tanto como debiera, sino por el hecho de que son los profesionales, en su mayoría, quienes pagan el mismo; además se considera que en la

Superintendencia de Administración Tributaria no se cuenta con un registro correcto de todas las personas que debieran contribuir con el pago del impuesto sobre la renta.

El mismo se ve deficiente pues cubre únicamente una cuarta parte del total de la recaudación de impuestos, lo cual es insuficiente en comparación a los niveles de recaudación que debiesen de alcanzarse.

Para otras personas es eficaz pero no cumple con su propósito puesto que no se recauda lo suficiente. Y para los demás, el Impuesto sobre la Renta es necesario para el mantenimiento del Estado pero que es un impuesto que todas las personas que encuadren su conducta dentro de ese supuesto de hecho deban de pagar y no solamente unos pocos como se hace actualmente.

Otro de los problemas que presenta el sistema tributario actual y que fue mencionado con anterioridad, es que por la complejidad de los procedimientos administrativos que se deben de realizar para pagar impuestos, las personas invierten de su tiempo en realizar el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria, en promedio, según los entrevistados el tiempo que se toma en pagar impuestos es de diez a dieciocho días al año.

Dicho pago usualmente representa un problema para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria puesto que no únicamente se pierde tiempo en los trámites y procedimientos que se deben de llevar a cabo, sino también representa una inversión

en traslado a las oficinas donde se deben de realizar el pago ello si es que se hace el trámite de manera personal.

En la mayor parte de los casos, representa una inversión-gasto además, en el sentido en que los contribuyentes deben de contratar auditores o contadores profesionales para que se realice el cálculo y pago de los tributos; ello ya que los procesos tanto de cálculo de los mismos como de pago, son tan complicados que para muchos son incomprensibles.

La redacción establecida en la ley y los métodos de cálculo son demasiado complicados para ser comprendidos por el contribuyente que no tenga conocimiento de Derecho o de Auditoría. Y también se invierte en contratar tramitadores para que realicen estas diligencias, con la finalidad de que el contribuyente no debe de someterse a un procedimiento administrativo de ajuste, tan complicado y ello sigue representando tiempo y dinero.

Todo lo considerado anteriormente lleva a los sujetos entrevistados a estar de acuerdo con que es necesaria una reforma integral del sistema tributario en Guatemala. De acuerdo con las distintas opiniones proporcionadas se obtuvieron las siguientes conclusiones:

a) se necesita que todas las personas paguen impuestos por igual y dependiendo de su capacidad contributiva; b) deben de mejorarse los métodos de recaudación así como los procedimientos administrativos que se llevan a cabo por parte de la

Superintendencia de Administración Tributaria; c) debe de hacerse más simple el procedimiento administrativo de pago de los impuestos para que el contribuyente pueda comprenderlos mejor; y, d) evitar la pérdida de gran cantidad de tiempo y dinero mientras lo hace. Ninguno de los entrevistados indicó que la solución a la problemática del sistema tributario es la implementación de nuevos tributos para aumentar la recaudación y mejorar el sistema tributario.

En cuanto al tema del sistema de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta, cabe mencionar que no todas las personas tienen conocimiento de lo que se trata el mismo, y de las personas que conocen sobre el tema, lo conocen únicamente de una manera tan somera y ambigua que la percepción de todas las acepciones del mismo no son comprendidas en su totalidad y algunas veces lo relacionan como una propaganda política del Partido Libertad Democrática.

Este sistema tributario de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta se conoce precisamente como eso, un sistema en donde se establece un solo tipo impositivo en el impuesto sobre la renta para las personas individuales en relación de dependencia e igual el tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta para las personas dueñas de empresas y negocios, a excepción de las exenciones subjetivas mencionadas en el capítulo anterior, que son prerrogativas constitucionales, y en base al principio de universalidad toda persona debe de contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a su capacidad económica, puesto que todas las personas deben de pagar impuestos.

En la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta se respeta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, tanto como se hace en un sistema de impuestos múltiples y progresivo, ya que algunos entrevistados tienen la falsa noción de que éste, un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta, que se fije en concepto de impuesto englobará el único en todo el sistema tributario, lo cual es falso.

Ello, puesto que para poder ser sostenible debe de coexistir dicho impuesto de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta con otros tributos que son importantes para el sostenimiento del mismo Estado, de lo contrario se daría un colapso del Estado de Guatemala y su sistema tributario, puesto que se tornaría inestable, posiblemente se describirá al Estado guatemalteco como un Estado fallido.

Todo lo anterior implica que para poder establecer éste sistema tributario debe de realizarse una inducción a toda la población previa a la implementación del mismo, de lo contrario se crearía un caos en la transición de un sistema a otro, fue uno de los motivos por el cual no se logró implementar en México esta propuesta.

En cuanto al principio de progresividad que de acuerdo a algunos doctrinarios debiera de ser la naturaleza jurídica de todo impuesto que grava la renta de las personas, no se aplica para la presente propuesta del sustentante ya que un impuesto de tipo impositivo único y bajo siempre es proporcional, jamás se da la progresividad, es uno de los principales argumentos de la doctrina, que no acepta que el impuesto sobre la renta sea de tipo impositivo único, ya que lo convierte en injusta para las personas con menos

capacidades contributivas, y de acuerdo a varias sentencia de la Corte de Constitucionalidad ya citadas no se cumple con el principio de equidad.

Este argumento no es del todo valido ya que un impuesto sobre la renta proporcional permite la existencia de un mínimo vital para las personas individuales y los de relación de dependencia, impidiéndose de esta forma que la progresividad tributaria alcance niveles confiscatorios o de cercenamiento de otros derechos constitucionales, es justo porque las personas con bajos ingresos no la pagan; siempre que su ingresos no lleguen al mínimo vital para su subsistencia; cumpliéndose con el principio de igualdad, capacidad de pago y el de no confiscatoriedad señalado en la presente investigación.

En cuanto a las personas dueñas de empresas y negocios, con la excepción, de las exenciones subjetivas normadas en la Constitución Política de la República ya mencionadas, debe de tomarse como base para el cálculo del tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta, la renta neta que produce dicho ente, o sea el 10 % de la sumatoria de todas las rentas, menos los gastos y costos necesarios para obtenerlas y las deducciones admitidas por la ley, jamás debe de tomarse como base del mismo la renta bruta ya que podría violarse principios constitucionales de dichos entes jurídicos.

Con esta propuesta las personas dueñas de empresas y negocios tendrán las mismas ventajas, económicas, sociales y jurídicas que las personas individuales en relación de dependencia, ventajas ya enunciados anteriormente. Es de resaltar que del año 2004 al 2013 en Guatemala se gravó con un tipo impositivo del 5 % los ingresos brutos en el sistema General de impuesto sobre la renta, por su simplicidad no existe ajustes, no

genera recursos administrativos y menos control jurisdiccional a la juridicidad de los actos de la administración tributaria, sin embargo para muchos jurisconsultos el gravar con un 5 % los ingresos brutos es inconstitucional, tal como se interpreta en la sentencia:

“Se cuestiona la constitucionalidad del artículo 14 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, por violar los artículos 239 y 243 de la Constitución. El artículo 239 de la Constitución, al establecer que sólo el Congreso puede determinar las bases de recaudación, no significa que en toda obligación tributaria deba contemplarse las deducciones, los descuentos y reducciones; este artículo únicamente impone que cuando se establezcan dichas bases, éstas deben constar en ley. El artículo 243 de la Constitución que se denuncia violado, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo

del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo; el artículo 14 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, que reformó el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, crea un impuesto distinto al impuesto sobre la renta, llamándole impuesto definitivo sobre renta bruta, al indicar: "Se establece un impuesto sobre la renta bruta, con carácter de pago definitivo que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, que provenga de los siguientes conceptos:..." y grava los honorarios por actividades técnicas, profesionales o científicas; los arrendamientos de bienes inmuebles; la retribución por servicios; las rentas pagadas a deportistas, artistas de televisión, teatro y otros espectáculos; el servicio de transporte; a quienes emitan facturas especiales, así como a las personas que organicen o exploten loterías o eventos similares. De lo anterior, se desprende que el artículo impugnado contraría lo dispuesto en el artículo 243 de la Constitución, toda vez que el legislador no se adecuó al principio de capacidad de pago del contribuyente, que limita el poder tributario del Estado, por lo que al crear un impuesto sobre rentas brutas con tipos impositivos fijos y únicos, atenta en contra de la disposición constitucional que impone que el sistema sea justo y equitativo, y tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no consideró la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y debe referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Esta disposición también colisiona con el artículo 4o. de la Constitución, al establecer un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, ya que se le niega al sujeto pasivo el derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con los contribuyentes que tienen gravada su renta neta o imponible; gravar el ingreso bruto transgrede los principios de equidad y justicia; y el

principio de igualdad que en materia tributaria reconduce al principio de capacidad contributiva y que se refiere a que todos los contribuyentes de igual posibilidad económica, deben tener igual carga y que el sacrificio de todos los contribuyentes sea igual. Por tales motivos procede declarar la inconstitucionalidad de este artículo.”¹⁴¹ Con el objeto de mantener, dicha interpretación realizada por el máximo Tribunal Constitucional guatemalteco, en la presente propuesta debe de fijarse el tipo impositivo del impuesto sobre la renta para las personas dueñas de empresas y negocios en un 10 % con la posibilidad de deducir los gastos y costos que sirvan para generar la fuente de la riqueza gravada.

En relación al tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta del 10 %, se considera que es justo ya que se grava una manifestación de riqueza real, efectiva y actual de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, con el objeto de que la justicia sirva a la injusticia, tal como se da actualmente las entidades con la capacidad económica de contratar expertos tributarios pagan aproximadamente un 3 % de sus ingresos en concepto de impuesto sobre la renta, y como la persona jurídica no necesita de un mínimo vital para su subsistencia se le permitirá con esta propuesta que la base imponible será la renta neta. Motivo por el cual el Tribunal Constitucional dicto la siguiente sentencia, conocida como 97/3: “Sobre el artículo 39, inciso j) de la Ley del Impuesto sobre la Renta “el Congreso de la República dispuso reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adicionándole al artículo 39 de dicha ley, la literal j), la cual permite deducir de la totalidad de los ingresos gravados, todos los gastos en los que una persona, empresa o cualquier otra entidad sujeta al régimen optativo del treinta y

141 Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 37. Expediente número 167-95. Pág.28

uno por ciento (31%) sobre sus rentas, haya incurrido necesariamente para producir su fuente de ingresos hasta por un noventa y siete por ciento (97%) de dichos ingresos. Dicha reforma no constituye una imposición de renta obligatoria, sino una limitación a la deducción de gastos. ...La limitación en la deducción de gastos que el Organismo Legislativo de un Estado le impone a un contribuyente, no constituye una situación idéntica a la fijación de una renta obligatoria. Ésta [la limitación] busca, sobre la presunción objetiva de una realidad económica, que el contribuyente no defraude al fisco, ni eluda leyes tributarias, mediante la inclusión dentro de la totalidad de sus gastos que reporta [en los que se supone debe incurrir necesariamente para producir su fuente de ingresos], aquellos que nada tienen que ver con la producción de su fuente de ingresos, mediante la producción o comercialización de bienes y/o servicios. Por ello el legislador, para imponer dicha limitación, parte de la presunción racional de que existen algunos gastos superfluos que no tienen relación con el giro normal de negocios de la empresa, o que los rubros reportados por tales conceptos pueden exceder sobremanera los ingresos gravados, lo que constituye una situación distorsionada de la realidad económica no sólo de algunos contribuyentes, sino también de la realidad económico-social del país...esta Corte ha considerado, en sentencias de veinte de mayo de dos mil diez, emitidas dentro de los expedientes cuatro mil doscientos seis-dos mil nueve (4206-2009) ochocientos once-dos mil diez (811-2010), setecientos treinta y seis-dos mil diez (736- 2010), y ciento treinta-dos mil diez (130-2010) que: "...una de las razones que se tomaron en consideración para agregar, mediante la reforma legal correspondiente, el inciso j) al artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la constituye los factores que inciden en la realidad económica de nuestro país, ya que una persona, empresa o entidad no puede sobrevivir en el mercado económico nacional

reportando constantemente pérdidas al fisco, pues ello, no sólo iría en detrimento de aquel principio de contabilidad generalmente aceptado de negocio en marcha, sino que también distorsionaría dicha realidad. Otro factor que, a juicio de este Tribunal, incidió en aquella reforma legal, fue el hecho de que tales entes al no reportar pérdidas, optaran por reportar márgenes mínimos de ganancias, situación que, a su vez, no coincidía con la realidad económica de nuestro país, ni con la capacidad económica de los contribuyentes... (...) el legislador, conteste con aquella realidad económica, decidió imponer, conforme a su facultad constitucional, un límite a la deducibilidad de los gastos que las empresas reportaban como necesarios para producir la fuente de sus ingresos [hasta un noventa y siete por ciento (97%) de los ingresos gravados], asumiendo que, si bien éstas podían obtener alguna pérdida en sus inversiones, en algún momento dado, tales pérdidas no podían ser constantes, pues ello impediría su subsistencia en el mercado y que, en el caso de no reportar pérdidas, tampoco podían obtener márgenes mínimos inferiores al tres por ciento (3%) de sus ingresos gravados, dado el grado de riesgo [generalmente mayor] que éstas deciden asumir en sus inversiones, las cuales constituyen el giro de sus negocios (...). (...) el legislador no impuso una renta mínima gravable ficticia al contribuyente, sino que limitó más bien, conforme a la realidad económica de éste y la del país, el porcentaje de deducibilidad de los gastos en los que las empresas pueden incurrir para producir su fuente de ingresos. Dicha limitación no puede resultar confiscatoria, dado que la intención del Estado, no es la de apropiarse indebidamente del patrimonio del contribuyente, sino por el contrario, es adecuar la carga impositiva a una realidad económica.”¹⁴² Esta interpretación de la Corte de Constitucionalidad, aún cuando toda empresa no debe de trabajar con pérdidas, es del

¹⁴² Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 99. Sentencia de 11 de febrero de 2011 Expediente 3715 -2010

parecer que es una interpretación económica y no jurídica ya que los impuestos han sido desde comienzos de la historia, esenciales para el mantenimiento del Estado. Su existencia debe de ser consecuencia de una manifestación de riqueza. Al gravar con impuestos, rentas cuya cuantía aún no se conoce y que todavía no se debe efectivamente, puede obligar a los sujetos a llevar a cabo conductas contrarias a los intereses del Estado tales como la evasión o elusión fiscal.

Con esto se evita que el Estado, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria esté en forma constante ajustando al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o sancionándolo, ya que toda sanción tiene un efecto positivo y un efecto negativo, el efecto positivo consiste en dar una prebenda, un regalo o un beneficio, en la presente propuesta de investigación el beneficio de todo contribuyente será que tiene seguridad y certeza jurídica en el pago y determinación de su impuesto sobre la renta, con un tipo impositivo del 10 %, bajo en cantidad y único para pagarse en forma voluntaria.

El efecto negativo de la sanción, en el supuesto que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria cuenta a su disposición con seguridad y certeza jurídica en el pago de su impuesto sobre la renta y aun así utiliza la elusión fiscal o no paga su impuesto como tal, debe de iniciarle el procedimiento administrativo para el ajuste y/o la determinación de la obligación tributaria en forma presunta, siempre como última ratio, ya que previo a una determinación presunta puede requerirse información al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en forma directa o a terceros contribuyentes proveedores del que alude su obligación tributaria, y en el último de los casos él quien no lo está pagando.

Para que sea un impuesto sobre la renta se debe de gravar una manifestación de riqueza que sea real, efectiva y actual; aún cuando sea necesario para lograr la equidad y el bien común, debe de prevalecer la regla de prevalencia condicionada de los derechos, un derecho debe de prevalecer sobre otro derecho aún cuando ambos sean constitucionales, si no es manifestación de riqueza debe de proscribirse denominarlo impuesto, ya que una renta potencial no debe ser gravada, gravar algo que no existe es contra el derecho, gravar una pérdida no se ajusta a principios de juridicidad, el argumento que nadie gasta lo que no tiene es una interpretación económica más no jurídica, para solucionar un problema no debo generar otro problema mayor, el principio de proporcionalidad debe ser el idóneo.

En cuanto a un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta que se estaría proponiendo para el sistema guatemalteco la mayor parte de los entrevistados están de acuerdo con el establecimiento de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta de un 10 % pues se establece que la misma es justa e igual para todos, puesto que todas las personas se verían obligadas a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Gran parte de la sobrecarga que se da sobre los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria es el hecho de que precisamente, existen ciertos privilegios hacia ciertos grupos de personas que se ven exonerados del pago de los tributos que gravan las rentas, lo cual se considera como injusto.

Los entrevistados que señalaron que no están a favor de la implementación de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta de un 10 % han indicado que su opinión

se debe a las siguientes razones: no se respetaría el principio constitucional de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y el hecho de que un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta establecida es muy alta, ya que actualmente algunas personas jurídica, reportan en sus declaraciones juradas del impuesto sobre la renta un tipo impositivo del 3 % de su renta neta, al subir otros 7 %, con la presente propuesta, sería gravoso para ellos, ya que dicho porcentaje que pagan actualmente es porque se encuentran asesorados de expertos tributarios quienes se encargan de buscar la elusión fiscal del contribuyente, sin embargo la seguridad y certeza jurídica que ofrece la presente propuesta es importante el tomarse en cuenta, sin embargo, dichas personas inconformes con la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, con el transcurrir del tiempo, también encontrarán una ventaja económica, social y jurídica a la presente propuesta consistente en un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, cualquier oposición debe de ser fundamentado, real sin que deba de mezclarse argumentos subjetivos o ideológicos para el bien de un Estado de Derecho.

En el primer caso se puede establecer que debido a la falta de conocimiento de la manera de funcionar del sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, se tiene la falsa noción del hecho de que no se toma en consideración dicha capacidad contributiva de los contribuyentes; sin embargo tal y como se ha establecido en la presente tesis, ésta sí se toma en cuenta ya que se permiten deducciones para los distintos casos y situaciones en las que se encuentre una persona individual en relación de dependencia o dueña de empresa o negocio, y además se permite la exoneración de la obligación tributaria a los sujetos pasivos de la

relación jurídica tributaria que no obtengan un ingreso mínimo vital para la subsistencia, requerido para ser sujeto pasivo del pago de la obligación tributaria del impuesto sobre la renta.

Por otro lado, en cuanto a la aseveración de que el tipo impositivo establecido es demasiado elevado, se debe de tener en cuenta el hecho de que se busca la eliminación de varios regímenes del impuesto sobre la renta y se copila en uno solo; además, tomando en consideración la situación actual que presenta Guatemala, se hace la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuestos sobre la renta de un 10 % luego de un análisis que se efectuó para establecer la mejor opción para el sostenimiento del Estado.

Un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta de un 25 % se tornaría excesiva para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, así como el hecho de que un tipo impositivo único y bajísimo en el impuesto sobre la renta de un 3 % sería insuficiente para que el Estado pudiera recaudar lo necesario para poder cumplir con sus obligaciones del gasto público; es por ello que un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta sugerida por el suscrito de un 10 % representa el balance entre lo que puede cubrir el contribuyente y lo que el Estado necesita para cumplir sus funciones de bien común.

Sin embargo un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta proporcional no es lo que va a constituir el factor determinante para el éxito de un sistema tributario de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta, sino lo va a ser el hecho de

que todos los guatemaltecos deben de pagar impuestos por igual, respetando principios constitucionales, tratándose en forma igual a sujetos pasivos desiguales, con la lógica razón de certeza y seguridad jurídica que ofrece la propuesta.

Actualmente se considera injusto que la carga tributaria recaiga únicamente sobre unas pocas personas, por motivo de que las demás personas que están obligadas al cumplimiento del pago de los tributos se vean beneficiadas por privilegios otorgadas a ellos y que los beneficiados del producto de los impuestos sean de igual manera, los que por razón de privilegios no tributan o valiéndose de la elusión fiscal pagan menos de lo que deben de aportar al sostenimiento del Estado guatemalteco. No obstante esto, siempre debe de tomarse en cuenta la capacidad contributiva de las personas para poder cubrir el monto de los tributos que gravan las rentas, situación que es fundamental tomar en cuenta para respetar los derechos de las personas.

Existen corrientes de pensamiento que el principio de capacidad contributiva no es fundamental para que sea tributo, y se puede determinar claramente en una tasa, ya que la tasa es un servicio público que se presta en forma coactiva, normada en ley, no hay autonomía de la voluntad, se paga en forma directa o indirectamente a la administración pública y sirve para satisfacer un gasto público, su fin es que el sujeto pasivo de la relación jurídica de la tasa reciba un servicio, en consecuencia se concluye que existen tributos con contraprestación como lo es una tasa, y existen tributos sin contraprestación como son el impuesto sobre la renta; sin embargo lo importante es que no es fundamental la capacidad contributiva para la existencia de un tributo, esto para justificar que un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta sea

regresivo, en el entendido que él quien más gana paga menos y él quien menos gana paga más.

Basado en los resultados presentados con anterioridad se puede establecer que aún, cuando por parte de las personas entrevistadas no tienen conocimiento total de lo que comprende un sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, se ven los beneficios de lo que implicaría la implementación de las distintas ventajas económicas, sociales y jurídicos, factores que conforman un sistema tributario de ésta naturaleza.

Si el funcionamiento del mismo fuese explicado a todas las personas de una manera simple y comprensible se podría establecer una mayor aceptación del cambio del sistema tributario. Si se establece esta nueva estructura tributaria, este representaría una menor carga tributaria para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y se fomentaría el ahorro y la inversión dentro del territorio nacional, así como que se aumentaría los índices de recaudación tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Con ello se puede establecer que se alcanzó el objetivo general del trabajo de la presente investigación el cual trataba de analizar la viabilidad de una nueva modalidad de tributación para implementar y modificar el sistema tributario guatemalteco relacionado al impuesto sobre la renta de un tipo impositivo único, el cual sí es viable su implementación en Guatemala, así como los objetivos específicos planteados

inicialmente sobre el estudio de todo lo que el sistema tributario del impuesto sobre la renta implica.

La implementación del sistema de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta con una tarifa propuesta de un 10 % es una opción viable para el mejoramiento del sistema tributario en Guatemala. Si se considerase, este sistema tributario podría traer muchos beneficios al Estado guatemalteco desde los puntos de vista del gobierno, la juridicidad de los actos de la administración tributaria, de la sociedad, de la economía tal como ya fueron mencionados. Mediante éste estudio el suscrito ha podido determinar que Guatemala está preparada para una modificación del sistema tributario en el impuesto sobre la renta con un tipo impositivo único y bajo para todas las personas en el impuesto sobre la renta, en búsqueda de implementar un sistema que comprenda una gran simplicidad en los actos formales de pago del impuesto sobre la renta y que presente los resultados esperados para la mejora de los indicadores sociales, económicos y jurídicos del Estado guatemalteco, de la economía de las familias y habitantes para aspirar al bien jurídico fundamental de bien común.

Es por ello, que se demuestra que se alcanzan los objetivos propuestos para la investigación del tema ya que el sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta es viable para su implementación en el territorio guatemalteco y, como se estableció con anterioridad, es necesaria una inducción previa a la población, previo a la implementación del mismo, ello para garantizar su correcto funcionamiento y además el éxito del mismo, sin perder su espíritu mismo de la propuesta.

Tal como se mencionó anteriormente, para los doctrinarios en materia tributaria, que sostienen que un sistema tributario que grava la renta de las personas debe de ser progresivo y nunca proporcional, el primer principio en particular no se aplica para un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, ya que un impuesto de tipo impositivo único siempre es proporcional, jamás se da la progresividad y sigue siendo justo para las personas con menos capacidades contributivas por el mínimo vital de subsistencia y analizado de acuerdo a un voto razonado en varias sentencias de la Corte de Constitucionalidad y se transcribe la parte conducente para efectos didácticos de la presente tesis, el sise cumple con el principio de equidad.

Tramitado dentro del expediente: 1300-2001, Voto razonado disidente del Magistrado Juan Francisco Flores Juárez: “CONSIDERACIONES SOBRE EL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD MOTIVO DE LA SENTENCIA CON LA QUE DISIENTO. ANTECEDENTES

Las acciones de inconstitucionalidad no imponen probanza alguna, ya que no versan sobre extremos fácticos; conllevan, eso sí, una indispensable contrastación entre el texto supremo y las leyes señaladas de contradecirlo, de tal cuenta que la labor del juzgador constitucional se concreta a dicho análisis pacificador.

En el presente caso se sindicó al Decreto 32-2001 del Congreso de la República, que contiene reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, de contradecir la Constitución, señalando, los interponentes, violación al artículo 239 porque, al decretar la ley impugnada, el Congreso de la República tuvo en cuenta uno solo de los presupuestos que sirven de sustrato a la

existencia de un impuesto y que es el de atender las necesidades del Estado olvidando la equidad y justicia tributaria. Se arguye también, que el artículo 243 es colisionado, ya que la ley atacada inobserva el imperativo relativo a que el sistema tributario debe ser justa y equitativa y que las leyes tributarias deben ser estructuradas de conformidad con el principio de capacidad de pago. Dentro de la parquedad propia de un voto razonado debo manifestar concordancia con los argumentos contenidos en la presente acción y decir liminarmente, que el suscrito considera que la ley impugnada vulnera y contradice el texto constitucional.

Sobre la violación a los artículos 239 y 243

Si bien es cierto, la Constitución Política de la República de Guatemala, determina que es al Congreso de la República a quién corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, también lo es que esta potestad parlamentaria tiene que ser ejercida dentro de los cánones establecidos por la Constitución y las leyes: Ergo, las potestades del Congreso no son omnímodas y al decretar impuestos dicho ente debe observar las limitantes de los principios de legalidad y capacidad de pago: decretar leyes tributarias sin atender tales principios es viciar dichos normativos de inconstitucionalidad.

Cualquier reflexión del suscrito en torno a dicho punto, resultaría menos clara que el didáctico pronunciamiento de esta Corte contenido en sentencia del 28 de septiembre de 1995, proferida dentro del expediente 167-95 en la que, refiriéndose al principio de capacidad de pago, se dice: "...Este principio tributario garantizado por la Constitución

debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio, sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo debe tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita al poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mimos...".

Por mandato constitucional las leyes tributarias deben estructurarse en base al principio de capacidad de pago y obviamente el decreto impugnado no consideró, en ningún momento, el contenido del mismo, el cual determina que la carga tributaria de una persona debe estar en relación con su renta o su riqueza. Por aparte el incremento uniforme del tipo impositivo, no posibilita una discriminación por productos, ni propicia exenciones sobre productos de primera necesidad, lo cual, obviamente no es concorde con la equidad y justicia tributaria. La aglutinación de los consumos en un solo tipo, es por tanto, inconstitucional.

La tarifa única no debe ser entendida como expresión del principio de igualdad, ya que en atención al contenido de la sentencia del 16 de junio de 1992, proferida dentro del

expediente 141-92, esta Corte estableció que dicho principio impone que "...situaciones iguales sean tratadas normativamente de la mismo forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio.

El hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...."¹⁴³

4.1. Análisis de Estados con distintos sistemas tributarios

4.1.1. Sistemas de tributos múltiples

Estado	Guatemala." ¹⁴⁴	Chile." ¹⁴⁵	México." ¹⁴⁶
Tipo de sistema Tributario	Impuestos Múltiples	Impuestos Múltiples	Impuestos Múltiples
Índice de	10.4% - 6.4%	15.3% - 15.49%	12% - 10.6%

¹⁴³ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 24. Expediente número 141-92. Pág. 4

¹⁴⁴ Superintendencia de Administración Tributaria, "Boletín Estadístico 2011", Guatemala, 2011. Págs. 8-15.

¹⁴⁵ CIA "The World fact book", 2012, Consulta electrónica en: <http://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/ci.html>, consultado el 14 de agosto de 2013.

¹⁴⁶ El Economista, "Recaudación en México, de las más bajas en AL: CEPAL", 2009. Consulta electrónica en: <http://eleconomista.com.mx/notas-online/finanzas/2012/09/21/recaudacion-mexico-las-mas-bajas-cepal>, consultado el 14 de agosto de 2013.

Recaudación Tributaria 2010-2011			
Recaudación Anual 2011 (USD\$)	\$ 5.343 millones	\$ 37.400 millones	\$ 108.48 millones
Tasa de Crecimiento Anual (%)	2.2 %	8 %	7.2 %
Evasión Fiscal (%)	46.3 %	18 %	23.26 %

El impuesto a pagar en relación a los contribuyentes, surgen el siguiente análisis, con la propuesta de un tipo impositivo único en el impuesto sobre la renta, el contribuyente que gana en salario Q.15,000.00 al mes pagara el mismo tipo impositivo que otra persona que gana en salario de Q.100,000.00 al mes, efectivamente el tipo impositivo único en el Impuesto Sobre la Renta, será la misma para ambos sujetos pasivos, sin embargo cuantitativamente pagará más el contribuyente que gana los Q.100,000.00 al mes, el principio de igualdad tributaria, se respeta para ambos sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son diferentes y se les trata en forma igual, en relación al tipo impositivo, la justa causa de ese trato igual a diferentes personas, consiste en la ventaja jurídica, económica, social que ofrece está propuesta. Con el sistema tributario del Impuesto Sobre la Renta actual, se recauda menos, con la propuesta se mejorarían los indicadores macroeconómicos del Estado de Guatemala.

4.1.2. Sistemas de tributos de tipo impositivo único (Flat Tax)

Estado	Región de Hong Kong.” ^{147, 148}	Federación Rusa.” ^{149, 150}	Bulgaria” ^{151, 152}
Tipo de sistema Tributario	Flat tax	Flat tax	Flat tax
Índice de Recaudación Tributaria 2010-2011	11.9% - 12.4%	12.9% - 15.7%	20.9%
Recaudación Anual 2011 (USD\$)	\$. 41.303 millones	\$. 202.700 billones	\$. 50.89billones
Tasa de Crecimiento Anual (%)	8 %	7.5 %	7.1 %
Evasión Fiscal (%)	8 %	12 %	10 %

Como se puede apreciar en los cuadros presentados anteriormente, los Estados que utilizan el sistema de impuestos múltiples tienen bajos índices de recaudación tributaria a excepción de Chile que es el Estado que presenta el mejor índice con un 15.499 %;

¹⁴⁷ Rosmaria Jaffar Harun, Mohd Jaffri Abu Bakar, Izah Mohd Tahir, Ethics on Tax Evasion, Vol. 2, Número 1, Malasia, 2012, International Business and Management. Página 122-129.

¹⁴⁸ Informe Hong Kong 2011, Generalitat Valenciana, Hong Kong, 2011, Instituto Valenciano de Exportación. Página 2-9.

¹⁴⁹ Mironov, Maxim, Tax Evasion and Growth: Evidence from Russia, 2011, España, IE Business School. Página 5-15.

¹⁵⁰ Mark Levin, Salomon Movshovich, Tax Evasion Modeling under Penalties and Refusal of Banks to Grant Loan, Rusia, 2012, Economics Education and Research Consortium Russia. Página 5-12.

¹⁵¹ Pashev, Konstantin, Corruption and Tax Compliance: Challenges to tax policy and administration, Bulgaria, 2012, Center for the Study of Democracy. Página 30-45

¹⁵² CIA “The World fact book”, 2012, Consulta electrónica en: <http://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/ci.html>, consultado el 14 de agosto de 2013.

en tanto que los Estados que implementan un sistema de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta (*Low Flat Tax*) tienen buenos índices de recaudación en consideración con los demás Estados utilizados para este estudio.

Se debe de tener en consideración que Hong Kong es una región específica que forma parte de la República Popular de China y que tiene más índices de recaudación tributaria y una mayor tasa de crecimiento anual que los grandes Estados de Latinoamérica (México y Chile). Ya se mencionó el caso de Hong Kong, desde el año de 1947 implementó un sistema tributario dual, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria elige en base a una planificación tributaria si va a tributar en el sistema de un tipo impositivo único o elige el sistema progresivo, con tarifas mínimas y máximas, de acuerdo a los ingresos que obtiene, hay que tomar en cuenta que cuando Hong Kong implementó ese sistema tributario dual, era una colonia inglesa, en consecuencia el sistema tributario de Hong Kong fue implementado para favorecer a las personas inglesas que decidieron ir a vivir al oriente y defender los intereses de la corona inglesa, para lo cual debía de darse prerrogativas fiscales, implementándose nuevos modelos tributarios que resultaron ser un éxito.

Se debe observar a su vez que los niveles de evasión fiscal son menores en los Estados que tienen implementado un sistema de un tipo impositivo único en el Impuesto Sobre la Renta, que en los Estados que cuentan con impuestos múltiples, o sea progresivos. En la tabla se demuestra que el Estado con menor incidencia de evasión fiscal es Chile, que a su vez tiene el mejor índice de recaudación tributaria de los Estados analizados con sistemas tributarios múltiples.

Esto significa que Chile tiene una mejor y más eficiente Administración Tributaria en comparación con el resto de los Estados ya descritos. Por otra parte los Estados o regiones que implementan el sistema de tarifa única en el tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta tienen una baja incidencia de evasión fiscal, como consecuencia no necesitan eludir la obligación tributaria, que no supera el índice de recaudación que se tiene con respecto de los mismos.

Esto se debe a que, como se ha establecido en el transcurso de la presente investigación, al establecer un tipo impositivo único en el Impuesto Sobre la Renta y que sea moderada, en la presente propuesta es de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta de un 10 %, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria prefiere efectuar el pago en forma voluntaria, a ser sujeto de un procedimiento administrativo de ajuste y/o persecución penal por evasión o elusión fiscal y así evitar las sanciones que, por ser severas resultan siendo mayormente onerosas a lo que representaría el cumplimiento de la obligación tributaria en sí.

En cuanto a la tasa de crecimiento anual todos los Estados analizados, tanto los que se encuentran en el sistema de impuestos múltiples y el de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta, sí presentan crecimientos parecidos, que se encuentra dentro del mismo rango. Ello, a excepción de Guatemala que tiene los peores índices de crecimiento anual de todos y cuyos índices de recaudación van en detrimento con el pasar de los años. Se debe entonces establecer que existe una ineficiencia en el sistema tributario guatemalteco en el impuesto que grava la renta de las personas

guatemaltecas, y una falta de eficiencia de la Superintendencia de Administración Tributaria para fiscalizar y recaudar los tributos en Guatemala. De ser esta eficiente, se podría mejorar los índices de recaudación y así la tasa de crecimiento anual del Estado de Guatemala, representado de esta manera una mejoría económica que a su vez llevaría a una mayor inversión extranjera por considerarse que el Estado de Guatemala tiene una economía estable.

Analizadas las consideraciones ventajosas de crear el impuesto único y bajo sobre la renta, propicia la plataforma tributaria ideal para fortalecer el desarrollo y crecimiento económico de nuestro país, atrayendo la inversión extranjera y coadyuvando a la sostenibilidad del aparato estatal, consolidando el desarrollo social integral por medio de proyectos que traduzcan en realidad evidente el bien común. En consecuencia, éste planteamiento inspira a concientizar al Congreso de la República en realizar su labor legislativa admitiendo, tramitando y aprobando el proyecto de ley en esta materia, devolviéndole dinamismo y eficacia a la actividad tributaria nacional y traducirse en ejemplo de un sistema tributario y normas jurídicas impositivas a nivel internacional acrecentando nuestra economía y competitividad mundial.

CONCLUSIONES

1. Aplicar el Impuesto Sobre la Renta, regulado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República ha sido difícil por el ente ejecutor, la Superintendencia de Administración Tributaria, en parte por las diferentes categorías que existen.
2. Los resultados de la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 2012 han estado por debajo de lo esperado. La carga tributaria no aumentó y por lo mismo, no se generaron recursos para ampliar el espacio presupuestario del país.
3. El Impuesto Sobre la Renta aportó casi 6 de nueve puntos de lo que ha crecido la recaudación impositiva. Esto ha sido resultado del incremento en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de personas jurídicas inscritas al régimen opcional simplificado de ingresos sobre actividades lucrativas. El impuesto cobrado a personas individuales se mantuvo constante y el pago de los asalariados se redujo, todos del año 2014.
4. La propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta ofrecerá seguridad y certeza jurídica en la determinación y el *quantum* de lo que se debe contribuir en los gastos públicos, el cual se traducirá en mejorar los índices de desarrollo humano.
5. Los impuestos son esenciales para el mantenimiento del Estado. Su existencia debe de ser consecuencia de una manifestación de riqueza. Al gravar con impuestos, rentas

cuya cuantía aún no se conoce y que todavía no se debe efectivamente, puede obligar a los sujetos a llevar a cabo conductas contrarias a los intereses del Estado tales como la evasión o elusión fiscal.

6. De la efectividad de la Superintendencia de Administración Tributaria como ente ejecutor, del Ministerio de Finanzas Públicas como encargado de la política fiscal y accionar en contra de la corrupción por parte del Ministerio público, depende el éxito de la recaudación tributaria. Siempre que dichas instituciones cuenten con los recursos, el personal necesario y capacitado para llevar a cabo sus funciones habrá una mejor fiscalización. La falta de lo anteriormente descrito, comprende el problema fundamental que debe de enfrentar el Estado de Guatemala y es por ello que únicamente se recauda el 10.5 % en concepto de impuestos, cuando la cantidad recaudada debiera y pudiera ser mayor.

7. El sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta es un sistema que establece la posibilidad de obtener mayores recursos para el fisco con el establecimiento de una menor cantidad de cargas impositivas que recaen sobre los contribuyentes. Se indica que el mismo puede beneficiar grandemente a un Estado tanto porque busca aliviar la carga tributaria y también, porque fomenta el ahorro y la inversión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria de la obligación tributaria, lo cual contribuye a un crecimiento económico dentro del Estado de Guatemala.

8. Desde la perspectiva de los inversionistas extranjeros, un sistema de esta índole sería beneficioso en el sentido que al proveer una mejora económica al Estado de Guatemala y a su vez provee al sistema económico de estabilidad. Al establecer un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta que permite deducciones tales como las que este sistema provee, se fomenta la colocación de productos y el ofrecimiento de servicios dentro del territorio guatemalteco.

9. La implementación de este nuevo sistema tributario, las incidencias de evasión fiscal se vería drásticamente reducidas en el sentido que existirá una mayor voluntariedad por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria de pagar sus impuestos de la manera, modo, espacio y en el tiempo establecido, por ser menor la carga tributaria y por resultar siendo más oneroso para el sujeto el evitar el pago, por los gastos en los que se incurrirían al iniciarse procedimientos administrativos de ajustes tributarios en su contra, que el cumplir efectivamente con su obligación tributaria.

10. Guatemala es un Estado que requiere de una reforma integral del sistema tributario, ya que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado de Guatemala es a través de la recaudación tributaria. Asimismo se considera que el Estado de Guatemala está preparado para la misma, puesto que los habitantes comprenden la necesidad y urgencia de que se dé el correcto funcionamiento del mismo. Del estudio de la viabilidad de la aplicación de un sistema con un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta se desprende que el Estado de Guatemala está preparado para un cambio de éste tipo, sin embargo sería enteramente necesaria la capacitación

del personal que labora dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria así como la explicación a la población sobre la manera en que funcionaría el mismo.

RECOMENDACIONES

1. Al Organismo Ejecutivo, el cambio de una política fiscal en el Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta las necesidades y capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria representaría un beneficio para Guatemala; no únicamente en el sentido en que, al liberar al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de la alta y diversas categorías, se tendría una mejor voluntariedad para pagar el monto de los mismos; sino también en que beneficiaría al erario público al ser capaz de obtener una mayor recaudación.
2. Es indispensable establecer los mecanismos técnicos y sistemáticos para el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, Estado, para que fortalezcan la transparencia en los gastos y el destino de los fondos obtenidos en concepto de impuestos, permite la tranquilidad de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria del impuesto sobre la renta y fomenta así la voluntariedad en el cumplimiento de la obligación tributaria.
3. La escasa asignación presupuestaria para la Superintendencia de Administración Tributaria debiese de ser corregida e incrementada para que la Administración Tributaria pueda cumplir sus funciones de recaudación y fiscalización como ente ejecutor. Además de representar una mejora en la eficiencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, representará a su vez en un beneficio para el Estado de Guatemala ya que, al ser capaces de obtener mayores fondos para la asignación presupuestaria, el Estado sería capaz de cumplir con el bien común, para lo cual deberá de impulsarse reformas a la Ley Orgánica del ente recaudador.

4. A la Superintendencia de Administración Tributaria, es necesaria la simplificación de los formularios que deben de llenarse para el pago del impuesto sobre la renta, ya que los que actualmente se utilizan representan confusión, gasto (puesto que los contribuyentes deben de contratar a personas que sí comprendan los mismos para completarlos y llenarlos) y tiempo de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para el solo efecto de determinar y pagar el impuesto sobre la renta.
5. Asimismo, la Superintendencia de Administración Tributaria debe mejorar los métodos de fiscalización, especialmente los de campo, la cual podrían representar un incremento de la recaudación tributaria puesto que se obligaría al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria al pago de los mismos en forma voluntaria.
6. Al Congreso de la República, se debiera realizar un cambio en la legislación tributaria del impuesto sobre la renta, simplificando la misma y además estableciendo mayores sanciones para las personas que tengan como finalidad la evasión del pago de tributos directos, como lo es el impuesto sobre la renta o únicamente el pago parcial.
7. Mediante reforma constitucional, por una Asamblea Nacional Constituyente, debiera derogarse la facultad del Congreso de la República de otorgar exenciones del pago de impuestos, estas no debieran existir del todo. Hacer del cumplimiento de la obligación tributaria igual para todos los habitantes de la República de Guatemala, ajustados a los principios constitucionales de igualdad, legalidad, capacidad contributiva entre otros, fomentando a la voluntariedad en el cumplimiento de la misma, pues se considera justo

y es una obligación el contribuir al sostenimiento del Estado. En un sistema donde se privilegia a ciertos grupos sea por tratarse de personas en posiciones de poder, por ser afines a otros grupos o familiares; todo el peso recae sobre las personas que no cuentan con ninguno de estos factores, haciendo de la carga tributaria más fuerte para los que sí tributan pues de ellos depende el mantenimiento del mismo Estado.

8. Para los sujetos de la relación jurídica tributaria es prudente, necesario e impostergable implementar la propuesta de un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta de un 10 % sobre la base imponible, es jurídicamente viable por la seguridad y certeza jurídica que ofrece, los diferentes sectores de la sociedad guatemalteca la apoyan por ser fácil en determinarse y pagarse la cuota tributaria.
9. Después del análisis realizado, el Organismo Ejecutivo debe de presentar al Congreso de la República un proyecto de ley que regule un tipo impositivo único y bajo en el impuesto sobre la renta, el cual debe de ser socializado previamente con los diferentes sectores de la sociedad civil, mediante un pacto fiscal, para su conocimiento y mejoramiento.

BIBLIOGRAFÍA

ALEXYS, R., **Teoría de los derechos fundamentales**. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2002.

ARCHILA MALDONADO, MARIO ESTUARDO. **El derecho real de usufructo y sus implicaciones fiscales, un enfoque a la gratuidad como elemento de la obligación tributaria**. Guatemala, 2000, Tesis Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Francisco Marroquín.

AYAU, MANUEL F. Artículo: **Algunas consideraciones del Impuesto Sobre la Renta**. Centro de Estudios Económicos Sociales (CEES), Guatemala, 2 de febrero de 1960.

BALLADARES, SABALLOS REYNALDO. **Lecciones de derecho Tributario inspirado por un maestro**. Tomo I. Editorial Universidad del Rosario. Colombia. 2010

BRAVO CUCCI, JORGE. **Fundamentos de derecho Tributario**. 1ª. ed. Ed. Palestra Editores. Lima, Perú. 2003.

CHICAS, JAIME; FERNÁNDEZ GUILLERMO, ALVARADO. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Guatemala. Departamento de Publicaciones, Facultad de Ciencias Económicas, USAC. 1991.

CAMPOS HERNÁNDEZ, **El principio de capacidad distributiva en los sistemas tributarios de México y España**, Tesis, Licenciatura Derecho con especialidad en derecho Fiscal, Universidad de las Américas de Puebla, México, 2003. Capítulo II: Principios rectores del Derecho Tributario.

CÁRDENAS GRACIA, JAIME. **Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad**. México, UNAM, 2004,

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Ed. RAE; España 1992. **Diccionario jurídico espasa.** Ed. Espasa Calpa, S.A. 1999

DIRÁN ROSSETTO, MÓNICA PILAR. **Análisis sobre la constitucionalidad de las tasas municipales.**

DE LA GARZA, JORGE. **Fundamentos de derecho tributario.** Ed. Alhambra Mexicana. México. 1995

FONROUGE GIULIANI, CARLOS M. **Derecho financiero.** Tomo I. Ed. Depalma. 1962.

FUENTES KNIHT, JUAN ALBERTO. **Rendición de cuentas.** Guatemala. 2011. fyg Editores.

FUENTES KNIGTH, JUAN ALBERTO. **Pócima para el empleo.** Prensa Libre, 6 de abril DE 2015.

GARCÍA DE LA MORA, LEONARDO Y MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL. **Derecho Financiero y Tributario.** Barcelona, España. 1999.

GARCÍA PINEDA, MAURICI ENRIQUE. **Estudio jurídico de la no facturación por venta de bienes muebles y prestación de servicios en la ciudad capital, normados en la ley del impuesto al valor agregado (IVA).** Guatemala, Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala, Agosto 2008.

GAGGERO, JORGE. **La progresividad tributaria: su origen, apogeo y extravío (y los desafíos del presente).** Argentina, Centro de economía y Finanzas para el desarrollo de la Argentina (CEFID/AR), documento de trabajo número 23, diciembre de 2008.

GERLOF-NEUMARK. **Principios de la Imposición.** Ed. Buenos Aires, El Ateneo. 1961

GODOY, NORBERTO. **Reflexiones Sobre la Autonomía del Derecho Tributario**. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1982.

GONZÁLEZ RUIZ, SAMUEL. 2015. **Guatemala se tiene que hacer la pregunta sobre si está mejor con la CICIG o sin ella**. El Periódico, 28 de marzo.

GUERRA, MARIA ANDREA. **Revista Tribuna**. Octubre 2013. Guatemala.

GUTIERREZ, MIGUEL, **Conferencia. Competitividad, inversión e incentivos fiscales**. 2008.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI). **Historia de la Tributación en Guatemala (desde los Mayas hasta la actualidad)**. Guatemala diciembre 2007.

IZQUIERDO FLORES, MARÍA ALESSANDRA. **Propuesta de implementación del Sistema de Tasa Única en el Sistema Tributario Guatemalteco**. Guatemala, Tesis, 2012, Universidad Rafael Landívar.

JARACH, DINO. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 3ª. ed. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1996.

KEEN, MICHAEL, KIM YITAE, RICARDO VARSANO, THE FLAT TAX (ES). **Principals and evidence, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, WP/06/218**, September 2006.

LORENZANA RODRÍGUEZ, FEDERICO JOSÉ. **El efecto del impuesto único, Flat Tax, en la recaudación tributaria guatemalteca**. Guatemala, 2004, Ciencias Económicas, Universidad Francisco Marroquín.

MAZZ, ADDY. **Curso de derecho financiero y finanzas**. Editorial Fundación de Cultura Universitaria. 1979, Chile

NAVIERA DE CASANOVA, GUSTAVO. **El Principio de No Confiscatoriedad**. Ed. AbeledoPerrot. Buenos Aires. 1999.

PIÑA ALCÁNTARA, JOSÉ MANUEL, MONTAS PÉREZ, RAÚL. **El impuesto sobre la renta y su impacto en el comercio en el Municipio de San Juan de la Maguana, República Dominicana**. Enero de 2,004.

SERRANO ELÍAS, JORGE ANTONIO. **La guayaba tiene dueño**. Panamá, 201. Quality Group.

SOLER, OSVALDO H. **Derecho Tributario**. Ed. Abeledo-Perrot. 2005.

SMITH, ADAM. **An inquirí into the nature and causes of the wealth of Nations**, Estados Unidos, Editorial Penn State Electronic Classic Series, 2005.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta SRL. 1986.

PASHEV, KONSTANTIN, **Corruption and Tax Compliance: Challenges to tax policy and administration**, Bulgaria, 2012, Center for the Study of Democracy.

TORRES ASOMOZA, LUIS ENRIQUE. **La justicia tributaria en los impuestos con Fines extrafiscales**. México, Derecho, Universidad de las Américas Puebla.

VALDES COSTA, RAMON. **El Principio de Legalidad**. Separada de la Revista número 75. T. XIII. Montevideo.

VON MISES, LUDWING, **Human action**: A treat ise on economics, IV edición, Estados Unidos, Fox & Wilkes, 1963.

VILLEGAS HÉCTOR. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7ªed. Ed Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1998.

ELECTRONICA

<http://siteresources.worldbank.org/psglp/resorces/boulais.pdg>. Consultado el 05 de marzo de 2012. Visto a las 20:19.

<http://siteresources.worldbank.org/psglp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

<http://siteresources.worldbank.org/psglp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

<http://siteresources.worldbank.org/psglp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

<http://www.gtcit.com/publicacioid.php?publicacioid=3315&lang=es>, el 16 de noviembre de 2012, a las 7:00.

http://Deloitte.com/dtt/cda/doc/content/boletín_06_05.pdf; Boletín Tributario, Junio 2,005. Consultado el 09 de noviembre de 2012, a las 20:35.

Audit Consulting Financial Advisory. Disponible en: http://www.deloitte.comdttcdadoccontentBoletin_06_05.pdf. Consultado el 09 de noviembre de 2012, a las 21:00.

SAT (Superintendencia de Administración Tributaria, GT) /Informa SAT. Preguntas Frecuentes. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/informa/hgxpp>. Consultado el 12 de agosto de 2012, a las 13:15.

<http://www.easyexpat.com/es/guides/brasil/sao-paulo/trabajo/impuestos.htm>, consultado el 10 de noviembre de 2012 a las 15:12 minutos.

http://www.el-exportador.com/112008/digital/mundo_fiscalidad.asp>; consultado el 10 de noviembre de 2012; a las 15:50.

<http://siteresorces.worldbank.org/psglp/resorces/boulais.pdg>. Consultado el 05 de marzo de 2012. Visto a las 20:19.

<http://siteresources.worldbank.org/psglp/>. Consultado el 01 de marzo de 2012; a las 8:15.

http://www.minfin.gob.gt/archivos/estadisticas/estudios_fiscales/informeenero2015.pdf. Consultado el 20 de marzo de 2015 a las 15:00 horas.

<http://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>. Consultado el 22 de marzo de 2015 a las 9:00 horas

<http://old.congreso.gob.gt/archivos/iniciativas/registro4644.pdf>. Consultado el 1 de abril de 2015 a las 16:00

<http://www.congreso.gob.gt/noticias.php?id=6283>. Consultado el 2 de abril a las 4:30 horas.

http://www.gnestudiotributario.es/docs/50_SEMANA.pdf. Consultado el 3 de abril de 2015 a las 3:15

LEGALES

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 3. Expediente número 97-86. Sentencia de fecha veinticinco de febrero de mil novecientos ochenta y siete.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 7. Expediente número 164-87, Sentencia de fecha veinticinco de febrero de mil novecientos ochenta y ocho.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 11, expediente número 182-88, sentencia: 3 de febrero de 1989, República de Guatemala.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 24. Expediente número 141-92. Sentencia de fecha dieciséis de junio de mil novecientos noventa y dos.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 27. Expediente número 284-92. Sentencia de fecha veintitrés de febrero de mil novecientos noventa y tres.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 31. Expedientes acumulados números: 269-92, 326-92, 352-92, y 41-93; Sentencia de fecha once de febrero de mil novecientos noventa y cuatro.

Gaceta número 37. Expediente número 167-95. Sentencia de fecha veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 54. Expediente 105-99. Sentencia de fecha dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 56, expediente número 829-98. Sentencia: 10 de mayo de dos mil, República de Guatemala.

Corte de Constitucionalidad, Opinión consultiva emitida a solicitud del Presidente de la República, Gaceta número 59. Expediente número 482-98. Resolución de fecha cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 61. De fecha 10-07-01
Expediente número 1258-00

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 63. Expediente número 1233-03. Sentencia de fecha cinco de febrero de dos mil dos.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 80. Expediente acumulados números 10-88, y 38-88. Sentencia de fecha doce de mayo de mil novecientos ochenta y ocho.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 99. Sentencia de 11 de febrero de 2011 Expediente 3715- 2010

Tribunal Supremo Español. Gaceta. Expediente 260/2000 de fecha 16 de diciembre de 2000.

Tribunal Supremo español 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15.

Asamblea Nacional Constituyente, Constitución política de la República de Guatemala, 31 de mayo de 1985, República de Guatemala y su reforma.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario, 25 de marzo de 1991, República de Guatemala y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, 9 de abril de 1992, República de Guatemala y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, 16 de febrero de 2012, República de Guatemala y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 4-2012, Ley de Disposición Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, 23 de enero de 2012, República de Guatemala y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO), 21 de noviembre de 2008, República de Guatemala.

- **Instrumentos**

La presente entrevista se realiza con el objeto de recopilar información que será utilizada en la elaboración del trabajo de tesis denominada “PROPUESTA DE UN TIPO IMPOSITIVO ÚNICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”; correspondiente a la Maestría de Asesoría en Tributación. De antemano agradezco su colaboración al contestar las preguntas que se le plantean a continuación:

Profesión:

ENTREVISTA

1. ¿Considera que es eficaz la manera en que funciona el sistema tributario guatemalteco? Si o No.
2. ¿Cuáles considera que son las funciones primordiales que debiera cubrir el Estado? Justicia, Educación, Salud, Seguridad, Bien Común, Otros. Si responde “Otros” establecer cuáles.
3. ¿Considera que en Guatemala todos los impuestos directos son necesarios? Si o No.
¿Por qué?
4. ¿Cree que existen impuestos que son obstáculo para el crecimiento económico, por lo tanto innecesarios?
5. ¿Cuál es el tiempo promedio que tarda en pagar su impuesto sobre la renta en Guatemala? Cinco horas al mes, diez horas al mes, quince horas al mes, o más
6. ¿Utiliza los servicios de un contador para pagar sus impuestos sobre la renta? Si o No.

7. ¿Por qué utiliza los servicios de un contador para pagar sus impuestos sobre la renta en Guatemala? 1. Porque cuesta pagar los impuestos sobre la renta en Guatemala, 2. Porque existe dificultad en el pago
8. ¿Cuánto gasta en los servicios de un contador para que le lleve su contabilidad? Hasta Q.350.00 al mes, hasta Q.700.00 al mes, más de Q.1500.00 al mes.
9. ¿Consideraría que el impuesto sobre la renta es ineficaz para el sistema tributario guatemalteco? Si, no. ¿Por qué?
10. ¿Cree que sería necesaria una reforma integral del sistema tributario en Guatemala? Si o No. ¿De qué manera?
11. ¿Sabe lo que es el sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta? Si o No.
12. ¿Estaría de acuerdo en tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala para todas las personas? Si o No.
13. ¿Estaría de acuerdo en tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala para todas las personas, con una cuota única del 10 %? Si o No. ¿Por qué?
14. ¿Estaría de acuerdo con que todas las personas sin excepción deben de pagar impuestos? Si o No ¿Por qué?
15. ¿Conoce la propuesta tributaria del partido político Libertad Democrática (LIDER), sobre el Impuesto Sobre la Renta (ISR)? Si o No.
16. ¿Estaría de acuerdo que en Guatemala se mantenga el mínimo vital para la subsistencia como única exención en el impuesto sobre la renta? Si o No. ¿Por qué?

GRÁFICAS DEL RESULTADO DE LAS ENTREVISTAS

1. ¿Considera que es eficaz la manera en que funciona el sistema tributario guatemalteco? Si o No.

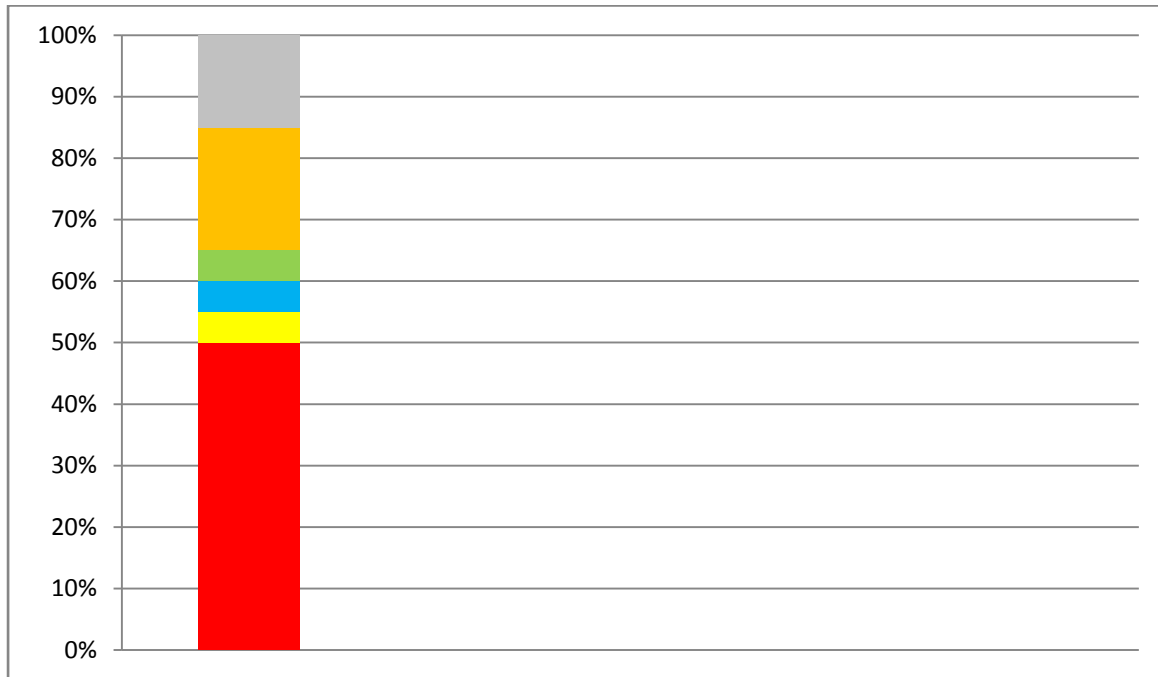
Eficacia del Sistema Tributario



1	Si	No
	5	95

2. ¿Cuáles considera que son las funciones primordiales que debiera cubrir el Estado?
 Justicia, Educación, Salud, Seguridad, Bien Común, Otros. Si responde “Otros” establecer cuáles.

Funciones principales del Estado



Justicia, Educación, Salud, Bien Común, Seguridad, Otros

2	Justicia	Educación	Salud	Bien común	Seguridad	Otros: vivienda, alimentación, protección
	50	5	5	5	20	15

3. ¿Considera que en Guatemala todos los impuestos directos son necesarios? Si o No.

¿Por qué?

Necesidad de impuestos directos



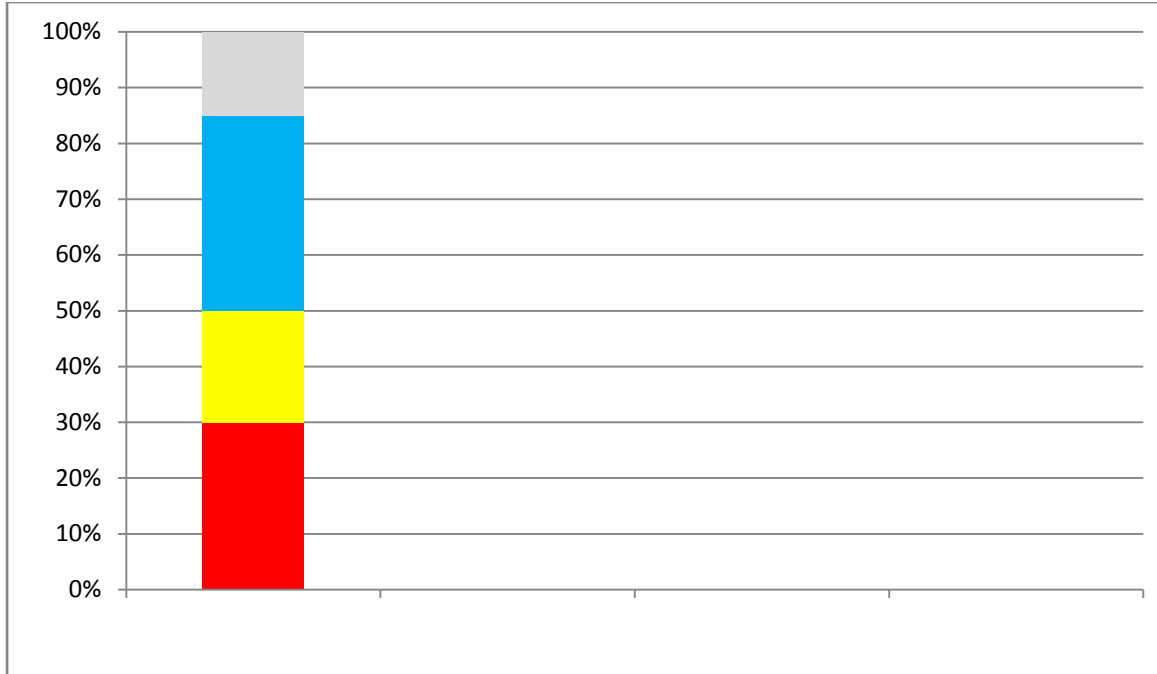
3	Sí	75	Porque grava directamente la riqueza, la renta y el patrimonio.
	No	25	Lo paga las personas con mejores posibilidades económicas

4. ¿Cree que existen impuestos que son obstáculo para el crecimiento económico, por lo tanto innecesarios?



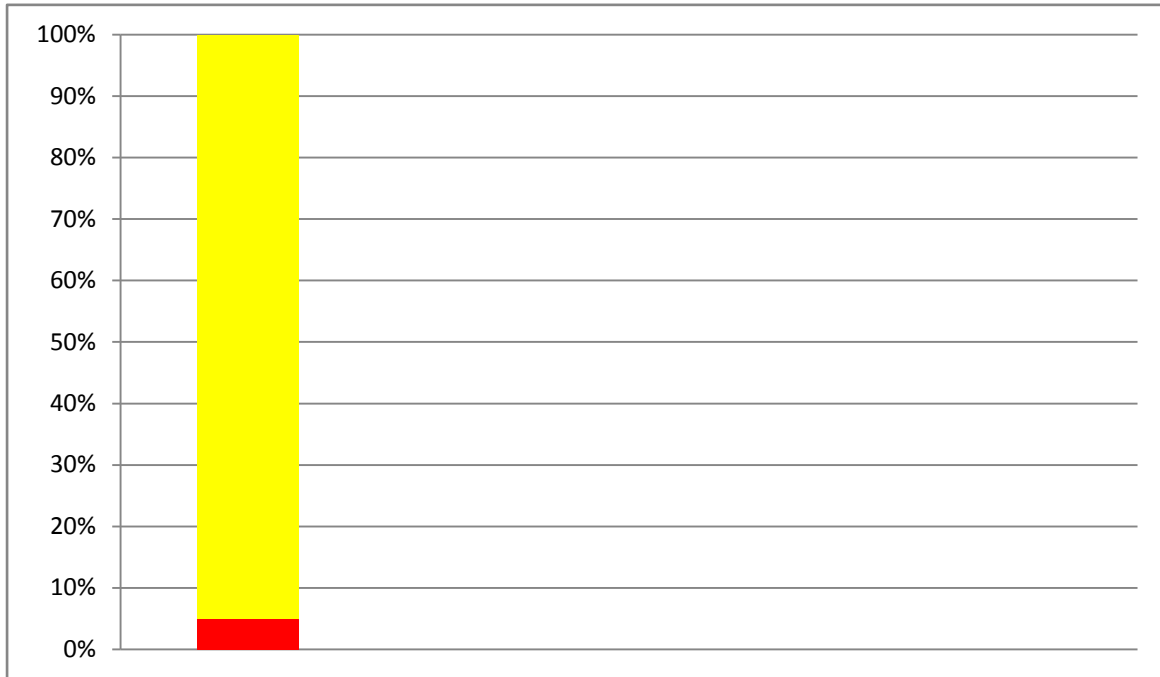
4	Obsoletos	Necesarios	No contesta	Innecesarios
	50	40	5	5

5. ¿Cuál es el tiempo promedio que tarda en pagar su impuesto sobre la renta en Guatemala? Cinco horas al mes, diez horas al mes, quince horas al mes, o más



5	5 horas al mes	10 horas al mes	15 horas al mes	Más
	30	20	35	15

6. ¿Utiliza los servicios de un contador para pagar sus impuestos sobre la renta? Si o No.



6	Sí	No
	5	95

7. ¿Por qué utiliza los servicios de un contador para pagar sus impuestos sobre la renta en Guatemala? 1. Porque cuesta pagar los impuestos sobre la renta en Guatemala, 2. Porque existe dificultad en el pago



7	Porque cuesta pagar los impuestos sobre la renta en Guatemala	Porque existe dificultad en el pago
	60	40

8. ¿Cuánto gasta en los servicios de un contador para que le lleve su contabilidad? Hasta Q.350.00 al mes, hasta Q.700.00 al mes, más de Q.1,500.00 al mes.



8	Hasta Q.350.00 al mes	hasta Q.700.00 al mes	más de Q.1,500.00 al mes
	50	30	20

9. ¿Consideraría que el impuesto sobre la renta es ineficaz para el sistema tributario guatemalteco? Si, no. ¿Por qué?



9			Por qué
	Sí	15	Mucha burocracia
	No	85	No lo paga toda la sociedad guatemalteca

10. ¿Cree que sería necesaria una reforma integral del sistema tributario en Guatemala? Si o No.



10		
Sí	75	Un tipo impositivo único
No	25	El sistema funciona bien

11. ¿Sabe lo que es el sistema tributario de un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta? Si o No.



11	Si	No
	60	40

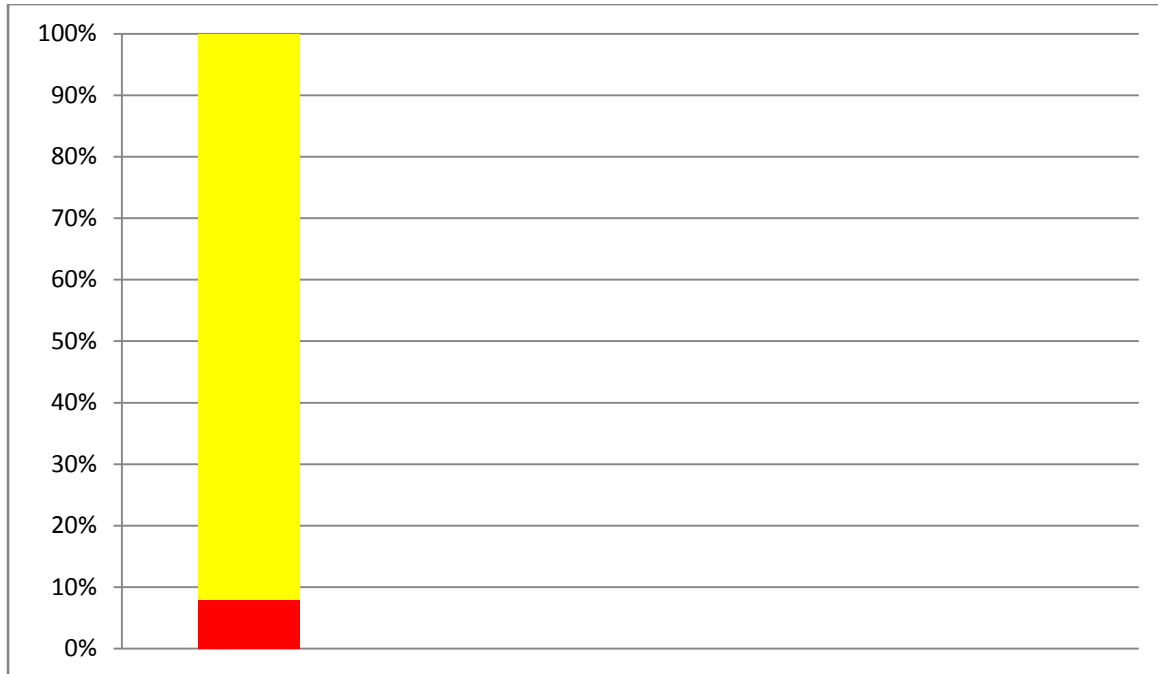
12. ¿Estaría de acuerdo en tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala para todas las personas? Si o No.



12	Si	No
	80	20

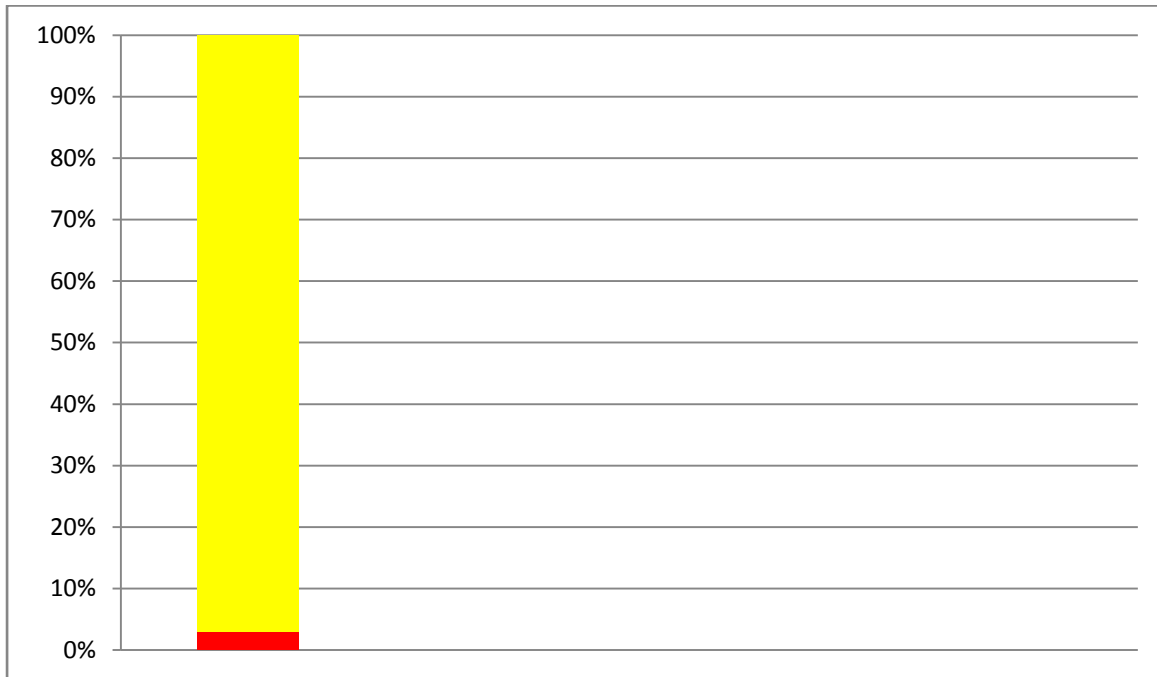
13. ¿Estaría de acuerdo en tener un tipo impositivo único y bajo en el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala para todas las personas, con una cuota única del 10 %? Si o No.

¿Por qué?



13			Por qué
	Sí	8	Existe certeza en cuanto a lo que se debe de pagar
	No	92	Se viola el Principio de capacidad económica

14. ¿Estaría de acuerdo con que todas las personas sin excepción deben de pagar impuestos? Si o No ¿Por qué?



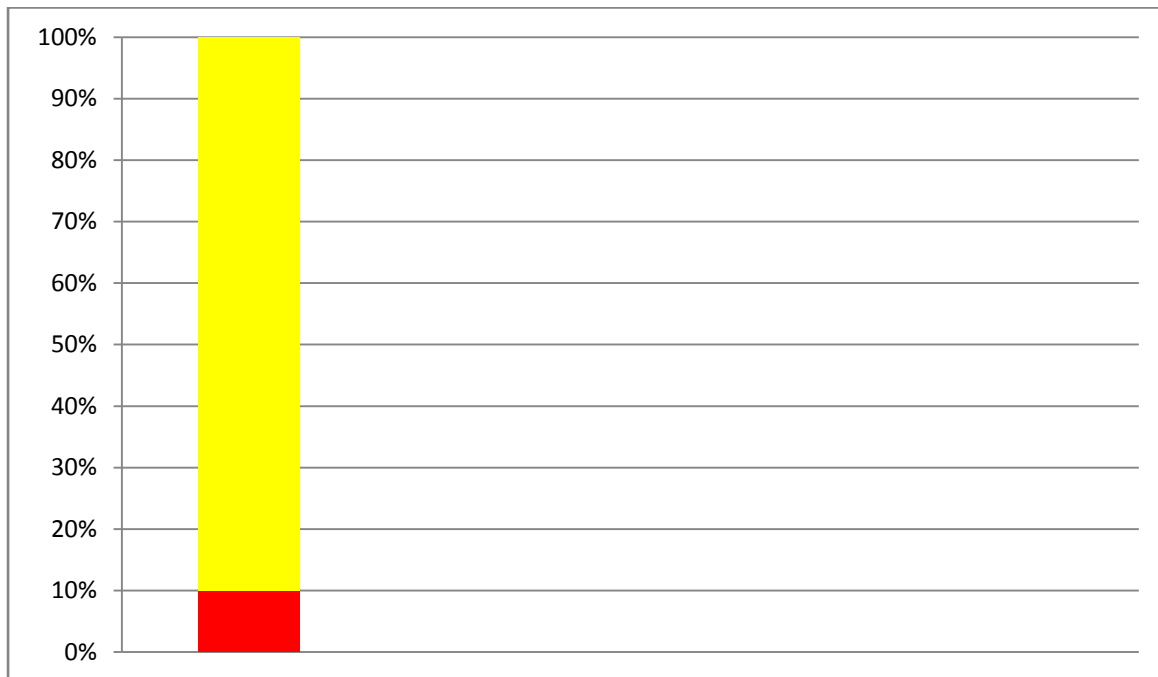
14			Por qué
	Sí	3	Debe ser universal para todos
	No	97	Hay mucha pobreza en Guatemala

15. ¿Conoce la propuesta tributaria del partido político Libertad Democrática (LIDER), sobre el Impuesto Sobre la Renta (ISR)? Si o No.



15	Si	No
	20	80

16. ¿Estaría de acuerdo que en Guatemala se mantenga el mínimo vital para la subsistencia como única exención en el impuesto sobre la renta? Si o No. ¿Por qué?



16			Por qué
	Si	10	Se manifestaría la justicia tributaria
	No	90	Todos deben de pagar impuestos en Guatemala