

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Violación al Principio de Capacidad de Pago Económica
de los Contribuyentes**

-Tesis de Licenciatura-

Julio Roberto Herrera González

Guatemala, mayo 2014

**Violación al Principio de Capacidad de Pago Económica
de los Contribuyentes**

-Tesis de Licenciatura-

Julio Roberto Herrera González

Guatemala, mayo 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cóbar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis M. Sc. Mario Jo Chang

Revisor de Tesis M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Mario Jo Chang

Lic. Ángel Adilio Arriaza Rodas

Lic. José Antonio Pineda Bardales

Licda. Karin Virginia Romero Figueroa

Segunda Fase

Doctor. Miguel Ángel Giordano Navarro

Lic. Arturo Recinos Sosa

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

Lic. Luis Eduardo López Ramos

Tercera Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

Lic. Erick Estuardo Wong Castañeda

Lic. Arnoldo Pinto Morales

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, cinco de julio de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**, presentado por **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **MARIO JO CHANG**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

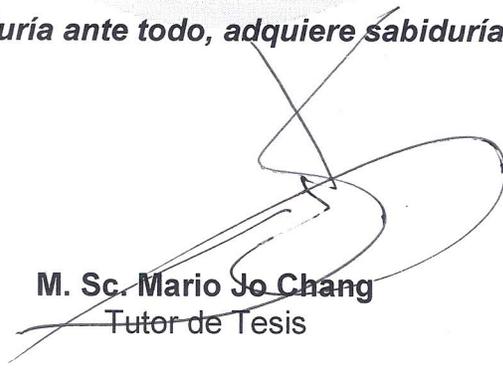
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 20 de noviembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. Mario Jo Chang
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de noviembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**, presentado por **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al Licenciado **JOAQUÍN RODRIGO FLORES GUZMÁN**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

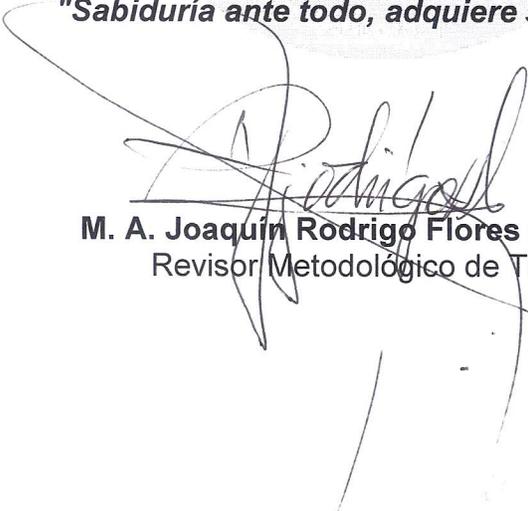
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 23 de enero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO
ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 13 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JULIO ROBERTO HERRERA GONZÁLEZ**

Título de la tesis: **VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 31 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia




Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

NOTA: Para efectos legales, únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

DEDICATORIA

A Dios, por haberme dado la oportunidad de finalizar con éxito mis estudios universitarios.

A mi madre, que en paz descanse, por su amor, su comprensión, y sus oraciones para recibir bendición de nuestro padre celestial.

A mi padre, por apoyarme en todo momento para culminar mi carrera.

A mi familia, por el apoyo incondicional que recibí desde el inicio de mi carrera.

A la Universidad panamericana, por darme esa oportunidad de recibir la sabiduría necesaria para mi vida profesional.

Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	ii
Los tributos	1
Tributación en Guatemala	6
Principios Constitucionales de la Tributación	12
Principio de Igualdad Tributaria	25
Principio de Legalidad	30
Principio de Equidad y Justicia	31
Principio de no Confiscación	33
Principio de Prohibición de la Doble o Múltiple Tributación	34
Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Asalariados, en el Marco del Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta	36
Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas en Relación de Dependencia	38

Sujetos Obligados	40
Determinación de la Base Gravable o Renta Imponible	40
Tasa o Tarifa	42
Declaraciones y Planilla	42
Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Asalariados, en el contexto de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria	43
Comparación y determinación del efecto financiero de los contribuyentes asalariados, al examinar sus obligaciones tributarias según la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, y según la ley anterior, Decreto 26-92	49
Efecto Comparativo de las Legislaciones del Impuesto Sobre la Renta	54
Conclusiones	56
Referencias	58

Resumen

La investigación sobre el tema Violación al Principio de Capacidad Económica de los Contribuyentes, identifica los principios, conceptos y procedimientos fundamentales de la tributación de los asalariados en Guatemala. La necesidad permanente del Estado de agenciarse de los fondos necesarios para el cumplimiento de sus fines, en un contexto de una tradicional y muy enraizada cultura de evasión tributaria, obliga a los gobernantes y legisladores a buscar soluciones emergentes y hasta precipitadas, en aras de subsanar ese creciente agujero denominado técnicamente déficit fiscal, que nos es más que la brecha entre los ingresos y los gastos del Estado.

En el contexto anteriormente enunciado, se circunscribe la Reforma Fiscal 2012, denominada pomposamente Modernización Tributaria, pero que en realidad es un proceso que vino a acentuar la marcada regresividad del sistema tributario en Guatemala, en dónde aporta más quien tienen menos, y tributa menos quien tiene más. De la gama de principios constitucionales aplicables a la tributación, se escogió el denominado Capacidad de Pago, que aunado a su gemelo, Justicia y Equidad Tributaria, si se cumplieran adecuadamente, garantizarían que El Estado no cometa arbitrariedades al establecer los impuestos.

Palabras Clave:

Principio, capacidad, pago, contribuyente, violación, impuesto, renta.

Introducción

La capacidad contributiva es un principio fundamental del Derecho Tributario, que se deriva de la obligación inherente a todos los ciudadanos, de contribuir al sostenimiento del estado, para el cumplimiento de los fines para los cuales fue establecido. Es una premisa pues, aceptada generalmente, que todos los habitantes de una nación están obligados a contribuir con el estado; considerando que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, programas sociales y la misma dinámica social del Gobierno. Sin embargo, también es reconocido que no todos los ciudadanos tienen las mismas posibilidades de cumplir sus obligaciones tributarias, por las más diversas razones, y sobre esa base se construye el principio de igualdad de la carga fiscal. Este principio se desarrolla, bajo el supuesto que existe el deber de solidaridad de contribuir al gasto público; sin embargo, no todos están obligados a sacrificarse de igual manera. Por lo tanto, el

principio de igualdad de la carga tributaria, no alude a una equidad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativo; tomando en cuenta la situación económica de cada individuo.

Se advierte así que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas tributarias en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes. Lo que busca este principio es que los contribuyentes de un Estado aporten a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a sus ingresos y rentas que disfrutan. Por esa razón, ese es un elemental principio que está consagrado en las constituciones de los países democráticos, para proteger a la ciudadanía, de acciones arbitrarias del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el estado.

En la presente investigación se presenta una evaluación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes asalariados en Guatemala, en el contexto de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. A la vez se realiza una comparación y determinación del efecto financiero de los contribuyentes

asalariados, al examinar sus obligaciones tributarias según la norma actual, comparándolo con las reglas de la Ley que perdió vigencia, logrando evidenciar una flagrante violación al principio de capacidad económica de los contribuyentes, como se demuestra más adelante

Los Tributos

El tributo es un ingreso público que consiste en prestaciones monetarias obligatorias, impuestas de manera unilateral, que son exigidas por una administración pública. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público de un Estado. El Artículo nueve del Código Tributario establece: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” En ese sentido, el Estado puede obligar el pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria; la inversión de los tributos debe orientarse hacia las necesidades más urgentes de la población, entre ellas el combate a la pobreza, mejoras en la salud, la educación, seguridad, etcétera.

Los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por éste obtiene, en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones, es decir a partir de los dieciocho años y con capacidad para actuar, siempre y cuando se encuentre dentro de las condiciones para tributar.

El origen de los tributos se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la religión, a la guerra y el pillaje. El aspecto religioso, es al parecer, el más remoto de los orígenes de los tributos, sus motivaciones no son otras que la necesidad del hombre paleolítico de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarle su agradecimiento mediante ofrendas en especie sacrificios de seres humanos o animales.

Se dice entonces que al evolucionar la sociedad, dichas ofrendas se tornaron obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval, ejerciendo gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares con la cual en ocasiones se confundía, como es el caso de:

Las huestes guerreras promovidas por la Iglesia conocidas como las Cruzadas o la Orden de los Templarios, organización fundada en 1119 para defensa y protección de los peregrinos que visitaban a Jerusalén, después en Europa llegaron a conformar uno de los poderes económicos más importantes por sus posesiones, convirtiéndose en un centro financiero dedicado al préstamo de capital hasta el año 1311 cuando fue abolida por el Concilio de Viena. (Ramos, 2009:7-9)

Puede darse cuenta pues que en la antigüedad, los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, pues el resultado de las victorias era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos. Las prestaciones solicitadas exclusivamente a los

principales del reino, crecen con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vertiginoso que obligan a los reyes a dirigirse no sólo a los nobles, sino directamente hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos.

En general, con todos los tributos que el Rey solicita de sus súbditos durante la Edad Media, impone su poder a los nobles y a sus súbditos y lo agrega a los vencidos y para sostener a sus ejércitos, crea impuestos que deben ser pagados por todos en forma obligatoria.

Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado comunes, Cortes o Estados Generales. Así pues desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la Sociedad Estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con cierta preponderancia del Estado llano, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII.

Más tarde, las funciones de las cortes, de los comunes y de los Estados Generales, se irán abriendo paso y ampliando a lo largo de casi cuatro siglos de incesantes luchas con la monarquía, para desembocar bien entrado el siglo XVII en su completa desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo

el reinado de Guillermo III en Inglaterra y un siglo más tarde, en el resto del continente, como consecuencia del triunfo de las ideas surgidas por la Revolución Francesa.

Se puede exponer entonces que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, los que al ya no poder ser suministrados por el propio rey hizo necesaria la petición de colaboración de los nobles, y al ya no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual después se hace extensiva para los vencidos en la guerra.

Para hacer un bosquejo del origen de los tributos se contempla la época antigua, la edad moderna y la edad contemporánea.

En Egipto y Babilonia se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos, que se pagaban en servicio o en especie.

En Grecia, inicialmente los griegos se opusieron al pago de los impuestos, ya que se decía que era un acto en contra de la voluntad y la libertad individual, pero luego comprendieron la necesidad de cobrar los mismos. Fueron exigentes en que se diera una correcta inversión de los

recursos y aceptaron dos clases de impuestos: los primeros eran prestaciones voluntarias, en estas prestaciones los griegos basaron sus impuestos, pero no por obligación, sino por simple convicción, sólo así podía el Estado cubrir sus necesidades. En el segundo, era un sistema de imposición indirecta, se pagaba al comprar mercancía un ejemplo de ello es el impuesto al valor agregado –IVA- actualmente.

Los impuestos eran cobrados por los señores feudales de distintas formas, como se detalla a continuación:

Formariage o servidumbre matrimonial. Esta consistía en una cantidad de dinero que se pagaba conforme a la estatura de la mujer; se pagaba al señor feudal, cuando un siervo o sierva quería contraer matrimonio con persona de otro feudo.

Mano muerta. Consistía en el derecho que tenía el señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos que morían sin tener hijos, o los parientes colaterales no podía heredar; pero éstos no podían heredar si no pagaban al señor feudal el impuesto que éste les imponía, consistía en el impuesto de herencias, legados y donaciones.

Capitación. Era el impuesto que se pagaba al señor feudal por cabeza, después de realizar un censo, es decir cada persona censada debía pagar su impuesto por un año, aquí se originó el concepto de ingreso per cápita, que constituye el antecedente del Impuesto sobre la renta -ISR-.

Derecho de relieve. Consistía en pagar un rescate o impuesto, por parte de los parientes colaterales del fallecido si querían quedarse con los bienes de éste; es el derecho de los familiares para recuperar los bienes del pariente que no dejaba herederos, pagando un impuesto a los señores feudales, además se pagaba impuesto por la venta de sal, carne, trigo, como impuesto al consumo, que sería el antecedente de lo que hoy es el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.

También se pagaba impuesto por el derecho de circulación; carreteras que equivaldría al antecedente de lo que hoy es el peaje.

Tributación en Guatemala

Todas las sociedades han tenido y tienen tributos; a lo largo de la historia el tributo ha adoptado diversas formas y ha sido utilizado para propósitos diferentes, obras públicas, sostenimiento de las clases altas, hacer la guerra, entre otras; para entender su desarrollo en Guatemala y Centroamérica se ha dividido en las siguientes épocas:

En la civilización maya, los campesinos tenían que sostener a su supremo gobernante, jefes locales y sacerdotes; construyeron los centros ceremoniales y las vías de comunicación, los tributos consistían en alimentos, cacao, miel, tejidos, aves, collares, conchas, otra forma de tributar fue el trabajo de los esclavos en las culturas de Centroamérica los tributos consistían en alimentos, cerámica y animales.

En el sureste de Mesoamérica¹ surgió y evolucionó hace miles de años la civilización Maya, ocupando un territorio extenso que abarcó las actuales repúblicas de Guatemala, El Salvador y Belice, la región occidental de Honduras y los estados mexicanos de Campeche, Quintana Roo, Yucatán y parte de Chiapas y Tabasco.

El área cultural maya se ha dividido, para su estudio, en tres regiones geográficas: tierras altas, tierras bajas y periferia sur, y en tres períodos: Preclásico (1000 a.C–300 d. C), Clásico (300–900) y Postclásico (900–1520). “Es en el período Clásico donde se ha encontrado evidencia arqueológica sobre la tributación entre los Mayas.” (ICEFI: 2007: 16).

El tributo en el ámbito local, es decir, en cada unidad política autónoma era parte de las relaciones entre el señor y los habitantes. El contacto con otras unidades políticas frecuentemente derivaba en guerras, con el

¹ Se le denomina así actualmente a la región de alta cultura situada entre los ríos Pánuco y Sinaloa, al norte de México, y la península de Nicoya, en Costa Rica.

posterior sometimiento o desaparición del linaje rival y el pago del tributo, que en estos casos era consecuencia directa de la derrota.

Hay evidencia arqueológica sobre intercambio económico comercial entre las tierras altas y la costa del Pacífico. Parte de este intercambio pudo haberse desarrollado alrededor del cacao, que no sólo era un producto para comerciar sino también funcionaba como dinero primitivo en el mercado.

La conquista inició la explotación de los indígenas; por medio del sistema de encomiendas o el repartimiento, que buscaba el aprovechamiento de la mano de obra indígena por los conquistadores; pero también se obligó a los españoles a pagar impuestos, el primero de ellos fue el quinto real.

La federación Centroamericana sustituyó los impuestos coloniales por otros, el déficit de la balanza de pagos obligó a los Estados a recurrir a préstamos ingleses; a finales del siglo XIX los gobiernos de la región centroamericana aplicaron una reforma tributaria y un incremento de impuestos, por ejemplo la exportación de café que aumentó la recaudación por alcabala marítima, ingresos que se cuadruplicaron en una década, reapareció el trabajo forzado para la población indígena en las plantaciones y en la construcción de obras públicas.

Esta época constituye el surgimiento de las repúblicas centroamericanas, cada una de ellas estableció sistemas parecidos, pero en general los impuestos recaían a la exportación e importación de bienes agrícolas o industrializados. A mediados del siglo XX, en que se produce la crisis económica mundial, se inician programas en donde la administración tributaria se encuentra ante el gran reto de la obtención de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos indispensables que requieren los servicios, que por ley le corresponde prestar.

En el área de Centroamérica se aplican sistemas de ajuste estructural, que afectan a las clases más desfavorecidas y el alza de la carga tributaria al pequeño contribuyente así como al comerciante; el Estado inicio programas reguladores para combatir el fraude fiscal, sobre todo de los grandes capitales que evaden el pago de sus impuestos directos; en épocas pasadas como en la actualidad las políticas fiscales y los sistemas de recaudación se han mostrado deficientes, lo que se ha traducido en servicios públicos con grandes carencias de calidad y cobertura. (Ramos, 2009:10-12)

La denominación de potestad tributaria no es aceptada unilateralmente, pues existe a este respecto dispersión de opiniones. En efecto se habla de supremacía tributaria, algunos lo denominan como poder fiscal, poder de imposición o poder tributario; es así como se puede afirmar

abiertamente de la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Por lo tanto, esto constituye el poder coactivo estatal de compeler a las personas, para que le entreguen las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, 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, y frente a él a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. Se desea dejar en claro que la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes necesarios para tal obtención, pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales; por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal status significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del estado, pero ello no entraña un deber tributario sino simplemente un estado de sujeción.

Es necesario tener presente, que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá obligados a dar, hacer o no hacer; mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el estado encontrará a su frente, a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

Para concluir, se debe anotar que la potestad tributaria, se expresa en la norma suprema constitucional que faculta al Estado para imponer tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República establece los tributos en una ley que vincula a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria. O sea que la potestad tributaria que otorga la Constitución, se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen los tributos, y por ello se considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley tributaria. De igual forma el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y paralelamente está la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa lo cual se denomina competencia tributaria. (Ramos, 2009:15)

Principios Constitucionales de la Tributación

Desde el punto de vista etimológico, la palabra principio, derivada del latín principium, principia, implica la idea de comienzo, origen, base. Significa, por lo tanto, el punto de partida o el fundamento de cualquier proceso. Supone siempre la figura de un nivel privilegiado, que hace más fácil la comprensión o la demostración de algo. De esta forma, significa, todavía, la piedra angular de cualquier sistema.

Los principios constitucionales son mandamientos jurídicos es decir son principios jurídicos calificados desde el punto de vista axiológico por la fuerza normativa de una constitución. En el orden jurídico, los principios constitucionales constituyen las normas supremas del ordenamiento positivo, siendo los mandatos orientadores de más amplio espectro normativo en el sistema jurídico (Coelho, 2010:74)

En el plano jurídico, los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente del derecho y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del país. Por tanto, los principios jurídicos tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

Cabanellas de Torres indica que por la palabra principio se entiende: “Primer instante del ser, de la existencia, de la vida. Razón, fundamento, origen. Causa primera. Fundamentos o rudimentos de una ciencia o arte. Máxima, norma, guía.” (2006: 382) asimismo, indica que por principios generales del derecho se entiende: “como tales los axiomas o máximas jurídicas recopiladas de las antiguas compilaciones; o sea las reglas del Derecho. (Cabanellas, 2006: 382).

Por otro lado, la Constitución Política de la República, es para el Estado actual la ley fundamental y suprema, por lo que toda autoridad encuentra en ella fundamento otorgando poderes y competencias gubernamentales. Siendo de esta forma, los principios constitucionales representan, precisamente, la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico. Tienen la particularidad de irradiarse por todo el sistema, repercutiendo sobre otras normas constitucionales para, posteriormente, difundirse en los niveles normativos ordinarios.

Asimismo, las funciones de los principios constitucionales son diversas. Primero, justifican las decisiones políticas fundamentales. Segundo, son responsables por la compatibilización de las normas a primera vista contradictorias, otorgándoles unidad y coherencia, al mismo tiempo que las integra a la armonía del sistema. Tercero, condicionan la actuación del poder público, protegiendo al ciudadano contra las arbitrariedades del poder estatal. Esta última función es, sin duda, la más importante de las funciones operativas de los principios constitucionales.

Actualmente se concibe que la relación entre el contribuyente y el fisco, es una relación jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal. En ese sentido, la relación de tributación como una relación jurídica y no meramente de poder, es regida por principios y cuya eficacia es el resultado de la supremacía de

la Constitución Política de la República y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe.

Con la existencia de los principios constitucionales tributarios se establecen los límites al poder tributario del Estado, al mismo tiempo, protege al contribuyente de los abusos estatales. Tiene por objeto también el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público.

En la legislación constitucional guatemalteca, se establecen de forma específica en materia tributaria los principios siguientes: legalidad, capacidad de pago, equidad y justicia, no confiscación y no doble o múltiple tributación. Asimismo, existen otros principios aplicables a la tributación que están regulados en la Constitución Política de la República como garantías para los ciudadanos, como son los principios de generalidad e igualdad establecidos en el artículo cuatro y el de seguridad jurídica.

Se realizó una investigación exhaustiva mediante una revisión de las gacetas constitucionales, encontrándose varias citas que hacen referencia a los principios constitucionales más importantes. En su libro “Constitución Política de la República de Guatemala con Notas de Jurisprudencia” de Chacón Mauro, editado por la Corte de

Constitucionalidad, se refiere al principio de capacidad de pago de la siguiente manera: (Escobar, 2004: 5)

Principio de Capacidad de Pago (Artículo 243)

Este principio está enunciado en la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece:

Artículo 243: el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago....,

De acuerdo a la doctrina, el principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. En términos generales, según este principio, sólo se puede gravar a los sujetos que tienen un patrimonio o ingreso capaz de soportar el impuesto. Se refiere al límite material o de contenido que debe tener el poder tributario. (Escobar, 2004: 9).

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Sigue manifestando el autor que: es dable advertir que capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, si no que ésta viene dada por la potencia

económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. (Spisso, 2011: 354).

Este principio es afín con el principio de justa repartición de la carga tributaria, pues expresa el entendimiento de que quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen.

El principio de capacidad contributiva presenta dos aspectos fundamentales, los cuales son: a) la juridicidad de su concepto; y b) el contenido del mismo. Se dice también que es un concepto económico y no jurídico ya que tiene como fundamento aspectos económicos.

Sin embargo, se cree que la legislación constitucional lo hace con el fin de satisfacer ciertos postulados de justicia de la sociedad y no con un fin económico por sí mismo, por lo que cabe decir que efectivamente se auxilia de la ciencia económica, pero que en virtud de su fin, cae siempre dentro del campo del derecho. En lo que respecta al contenido del concepto de capacidad contributiva, éste varía de un Estado a otro, ya que depende de la forma en que dicho principio ha quedado consagrado en la Constitución o en los textos positivos de cada país. Es

preciso afirmar que tal concepto presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global de una persona, por lo que es necesario que se graven todos los hechos indicativos de su riqueza.

Existen dos tipos de capacidad contributiva que son: la capacidad contributiva absoluta, que es la obligación que tienen todos los que poseen capacidad económica para contribuir a las cargas públicas y la capacidad contributiva relativa, que es la medida en que cada sujeto debe contribuir a esa carga.

Se consideran como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta, el patrimonio y el gasto, ya que se ha considerado que éstos en su conjunto componen la situación económica global de la persona.

En síntesis, la capacidad contributiva es uno de los principios constitucionales de la tributación. Se entiende como la aptitud de las personas para pagar los tributos con lo cual se sostiene el Estado. Esta aptitud está relacionada con la posesión de riqueza que sea suficiente para soportar la carga tributaria. Es decir, no solamente se toma en cuenta la capacidad económica, sino que se requiere que la persona pueda cumplir con dicha obligación, tenga la riqueza suficiente. Si una persona apenas tiene lo necesario y lo mínimo para sobrevivir entonces se entiende que no tiene la capacidad contributiva. El principio de

capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles.

¿Cómo se manifiesta? Se considera que es más un concepto económico que jurídico, ya que tiene como fundamento aspectos económicos. Sin embargo la legislación necesariamente tiene que regularlo con el fin de satisfacer ciertos postulados de la justicia de la sociedad y no con un fin económico por sí mismo. La capacidad contributiva contiene los siguientes factores: la renta, el patrimonio y el gasto, ya que se ha considerado que éstos en su conjunto componen la situación económica global de la persona. En este contexto, la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para cumplir con la obligación fiscal, es necesario que sean gravadas manifestaciones reales de riqueza efectiva. En concordancia también con el principio de legalidad no debe fundarse en manifestaciones económicas ficticias.

Como ejemplo en la legislación interna, la Ley de Impuesto único Sobre Inmuebles, tomado en cuenta lo establecido en el Artículo 11 de la misma, puede decirse que se cumple con el principio de capacidad contributiva, ya que las tasas a pagar están reguladas en relación al precio del inmueble como el bien objeto del impuesto. Es decir que si una persona, como sujeto pasivo del impuesto, posee un bien con valor

económico mayor de dos mil quetzales está afecto al impuesto, pero si el valor del bien es menor a dos mil quetzales entonces está exento. Así se explicaría que a mayor riqueza real, mayor será el impuesto, esto es en relación al sujeto.

Sin embargo en cuanto al Régimen de Rentas de trabajo en la actualidad no se cumple con este principio. El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala amplía la base de sujetos pasivos o contribuyentes, específicamente a los trabajadores en relación de dependencia. A partir de 2013, con la entrada en vigencia de este paquete de impuestos se elimina varios gastos deducibles como los fondos de pensiones, los pagos por pensiones alimenticias decretadas por sentencia judicial, los gastos médicos, seguros y los pagos que un profesional realiza a los colegios profesionales. En este sentido puede decirse que se violenta el principio de capacidad contributiva, antes explicado.

¿Puede el principio de capacidad contributiva utilizarse para determinar si dos situaciones son análogas en materia tributaria? Efectivamente. El principio de capacidad contributiva es también un criterio para establecer si dos situaciones son o no análogas desde el punto de vista del derecho tributario.

Este presupuesto se relaciona con el principio tributario de igualdad que indica que deben existir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva.

Por otro lado ¿Qué relación se encuentra entre capacidad contributiva y la solidaridad? La realización del bien común, fin que el Estado está obligado a procurar, se sustenta, sobre los principios de la capacidad contributiva de cada uno de los integrantes de la sociedad política. Asimismo cuando se habla de bien común, se está refiriendo a un conglomerado social, al que debe de satisfacerse sus necesidades básicas. Pero esa satisfacción colectiva debe provenir o basarse en la solidaridad de cada sujeto que forma parte de la comunidad. Es en ese sentido que, la capacidad contributiva encuentra estrecha relación con la solidaridad de los contribuyentes. Efectivamente, por eso que se dice que “en el Estado democrático la cosa pública es cosa de todos y que todos tienen el deber de concurrir a la acción común con su propio sacrificio personal.”

Este principio básico constitucional tributario garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, 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 será igual.

En otro sentido ¿Qué prevalece, la relación contractual o el principio de legalidad? Del análisis de la doctrina, se deduce que efectivamente prevalece el principio de legalidad de la contribución para el sostenimiento del Estado, ya que se ha sostenido positivamente que las prestaciones impuestas deben tener su fundamento en la fuente primaria del derecho que es la ley, aunque también, simultáneamente, la ley que ordena y establezca el impuesto a pagar debe contener las limitaciones de las normas tributarias. De esa cuenta, el principio de capacidad contributiva tiene bastante relación con el principio de legalidad, ya que no se podrá establecer un tributo en la ley si no se ajusta a la capacidad económica del sujeto cuyo patrimonio es gravado.

Relacionado con lo anterior se dice que, si bien es cierto todos son llamados a contribuir a los gastos públicos, en razón a su capacidad contributiva, es también que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es en base a la ley –principio de legalidad-.

Asimismo, la capacidad contributiva debe ser ante todo deducida de la potencia económica del sujeto y consecuentemente de su poder general sobre bienes y servicios. Se sostiene en la doctrina que son manifestaciones del conjunto de la capacidad económica la renta global, el patrimonio global y el gasto global. Posteriormente se añaden los incrementos de patrimonio como puede suceder cuando una persona

hereda una propiedad o aumenta el mismo con donaciones, e inclusive cuando es acreedor de un premio. Puede decirse entonces que estas manifestaciones económicas indican la capacidad del gasto y por consiguiente la capacidad de concurrir a los gastos públicos, es decir la capacidad de contribuir al sostenimiento de la hacienda pública, estableciendo un gravamen sobre el valor de adquisiciones que tienden a aumentar su patrimonio.

Asimismo, se considera que es mejor gravar ingresos activos o capacidad de gasto. Los ingresos activos son las entradas de dinero que un sujeto obtiene a cambio de su desenvolvimiento en una actividad económica. El ejemplo más sencillo de todos es el salario. Con el trabajo en determinado número de horas al día se recibe una compensación monetaria por ello. Sin embargo, para construir riqueza existen otras fuentes activas como los servicios de asesoría o consultoría profesional, la actividad industrial o el comercio, por citar unos ejemplos. Por otro lado, el gasto es el desembolso dinerario que tiene como contrapartida una contraprestación en bienes o servicios, la cual contribuye al proceso productivo de la persona. En el momento en que se origina en un gasto se produce, por tanto, una doble circulación económica: por un lado sale dinero y por otro entran bienes y servicios, con los cuales se podrán obtener unos ingresos derivados de la actividad económica con lo que se consigue recuperar los desembolsos originales. En este sentido se

considera que tanto los ingresos activos y los gastos de una persona por la adquisición de bienes y servicios, si pueden ser traducidos estos últimos en inversión, deben estar igualmente gravados. Sin embargo, al estar gravados los gastos por consumo final, afectan la capacidad contributiva de los sujetos.

En cuanto a si es acorde a la capacidad de pago gravar a alguien por el hecho de la actividad que ejerce se puede decir que en este caso, la capacidad contributiva o capacidad de pago está muy relacionada con la idoneidad del sujeto a efectuar la prestación impuesta coactivamente y que tal idoneidad debe ser deducida de la existencia concreta del presupuesto económico relativo.

Con ese presupuesto, debe establecerse el importe tributario, constituyéndose así la capacidad económica del sujeto como fundamento y presupuesto. Se establece entonces la causa justificadora para gravar a alguien por la actividad que ejerce. Pero no podría gravarse la actividad profesional de una persona por el simple hecho de tener dicha profesión, porque entonces atentaría contra la idoneidad efectiva, ya que es necesario, que sean gravadas las manifestaciones reales de riqueza efectiva; y de acuerdo con el principio de legalidad no debe fundarse en manifestaciones económicas ficticias.

Por otro lado, pueden existir distintas bases ficticias o presunciones como las presunciones simples o legales, ficciones normativas, coeficientes de revisión. Pero el sistema de presunciones o inducciones permite la consecución de los intereses fiscales públicos. Sin embargo el interés fiscal, lo cual es el resumen de todos los fines perseguidos con la técnica de las presunciones, no puede desconocer el principio de capacidad contributiva de los sujetos, ya que tanto en la fase de determinación de la renta como en la fase de control de las declaraciones, las presunciones en general pueden afectar el principio de capacidad productiva de la persona.

El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

En tal sentido, cabe agregar que una persona, empresa o cualquier otra entidad, que opere con márgenes mínimos de rentabilidad deberá acogerse a la tercera de las opciones que la normativa impugnada presenta para que su contenido regulatorio no le aplique, es decir, que su margen bruto sea inferior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos grabados ...Tales circunstancias exonerativas permiten suponer que la intención del estado, no es la de apropiarse del patrimonio del contribuyente, sino la de adecuar su situación jurídica a una realidad económico-social nacional y particular. (Chacón,2012: 334-335)

Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que, en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio.(Chacón, 2012: 335)

Además en la Gaceta No.90. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha de sentencia 03/12/2008 se establece que:

Es criterio sustentado por este tribunal constitucional que el principio de capacidad de pago 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 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 percibir la renta.(Chacón, 2012: 335)

Principio de Igualdad Tributaria

En una sentencia emitida en el año dos mil ocho cita:

Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en el ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar; tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si ocurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer

categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. (Gaceta No.88. Expediente 775-2007. Fecha de sentencia 24/04/2008). (Chacón, 2012: 335-336)

En igual sentido en la Gaceta No. 71. Expedientes acumulados 421, 453, 608, 818-02 y 1806-03. Cuya Fecha de sentencia es el 24/02/2004 textualmente sostiene este máximo tribunal que “El artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo”. En la elaboración legislativa del tributo y como vías de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efecto 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 esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual 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 específica (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). (Chacón, 2012: 336).

Cuando se adentra en el principio que prohíbe la doble o múltiple tributación tenemos que, siguiendo con la concepción de Juan Carlos Luqui:

Habría que tener en cuenta la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación tributaria. De Palma Buenos Aires, 1989, pag.166) Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones. (Chacón, 2012: 336)

De la misma manera, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que para cumplirla los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado. La potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre diversos supuestos, como pueden ser los basados en el giro del negocio, el capital invertido, el volumen de los ingresos e incluso aquellos basados en la teoría de los signos de riqueza externa.

Así, el legislador puede orientarse tomando en cuenta situaciones económicas que demuestren la capacidad contributiva como el patrimonio, la renta, la propiedad, y otras expresiones como la prevista en la ley analizada, que constituyen la base informativa de la capacidad de pago del sujeto pasivo. En esto, deberá quedar entendido, que la obligación surge en dos condiciones indispensables: una que se cuenta a partir de la vigencia de la ley y no se retrotrae al pasado, y la otra, que los llamados a contribuir se encuentren en la situación real de estar percibiendo ingresos actuales superiores al mínimo exento. La generalidad que se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto analizado a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago.

El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categoría de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del estado. (Chacón, 2012: 337).

Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que correspondan 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.

Esto significa la justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago están vinculadas y relacionadas al principio de igualdad tributaria, que reza “el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee no pague nada. (Chacón, 2012: 338).

Un postulado concreto utilizado varias veces en las sentencias emitidas por esta corte concretamente establece que “se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuirle al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con el poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”. (Chacón, 2012: 338-339).

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”, contempla un mandato, no solo en cuanto a la eliminación de situaciones tributarias en las que ocurra doble o múltiple tributación, aceptando el legislador constituyente que al momento de entrar en vigencia el texto constitucional actual, existían en el ordenamiento jurídico guatemalteco dichos casos, razón por la cual, el Estado tiene la obligación de eliminarlos progresivamente para adecuar la normativa tributaria lo dispuesto en el texto supremo, y que la forma progresiva a la que se hace referencia en el artículo precipitado, se cumple mediante dos acciones, siendo estas la de eliminar en forma definitiva uno de los impuestos coexistentes (en el caso de la doble tributación), y la de modificar tributos haciéndolos menos gravosos (en el caso de la múltiple tributación); y de ahí que razonablemente se haya considerado por este tribunal en la sentencia de diez de mayo del dos mil (Expediente 829-98;Gaceta 56) que “que no es admisible hacer más gravoso un impuesto porque ese incremento

no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación <refiriéndose a la eliminación progresiva de casos de doble o múltiple tributación > del Estado. (Chacón, 2012: 339).

Principio de Legalidad

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica, plasma jurídicamente el principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía: el Congreso de la República.

El principio de legalidad tributaria se origina del principio de representatividad, la norma creadora del tributo es el resultado de la voluntad de la colectividad, a través de sus representantes en el Congreso. Dicho principio está formulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece:

Artículo 239: 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:

El hecho generador de la relación tributaria;

Las exenciones;

El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;

La base imponible y el tipo impositivo;

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 reguladoras de las bases de recaudación del tributo....,

En el sentido establece la norma constitucional, solamente a través de la ley se puede crear o aumentar la tributación. El principio de legalidad es una regla básica del sistema tributario, una de las más importantes garantías en favor del contribuyente.

Otros aspectos importantes que establece el texto constitucional estriban en que en materia tributaria se da la reserva de ley y la preferencia de ley. El primero se refiere a que la única fuente creadora de los tributos es la ley, y el de preferencia de ley consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento circular o cualquier otra clase de disposición. Por lo tanto las normas contenidas en éstos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley. (Escobar, 2004: 7-9)

Principio de Equidad y Justicia

Dichos principios están enunciados tanto en el Artículo 239 como en el 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Según la Real Academia Española, la equidad es una: Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. [https:// www.rae.es](https://www.rae.es) Recuperado el 02/10/2013.

Significa también la: “disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.”²

En materia tributaria, el principio de justicia implica que los ciudadanos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

En cuanto a la justicia indica el mismo diccionario que es: “Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece. Derecho, razón, equidad.”³

Se puede indicar entonces que el principio de equidad, da universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. En este principio se dan las dos premisas siguientes: a) dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.

² Ibíd.

³ Ibíd.

En cuanto al principio de justicia, éste propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria. La equidad y la justicia se entrelazan debido a que la meta última de todo sistema tributario es lograr la justicia en su aplicación. (Escobar. julio 2004: 10-11)

Principio de no Confiscación

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece:

Artículo 243 segundo párrafo: se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna....,

Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Según el Diccionario de la Academia de la Lengua Española, confiscar es “privar a alguien de sus bienes y aplicarlos al fisco.”

El principio de la prohibición de confiscación es una garantía para el contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Se trata de una garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. Dicho de otro modo, consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, garantizado también por la Constitución Política de la República.

El carácter de confiscación del tributo debe ser avaluado en función del sistema, es decir, de la carga tributaria o de los tributos en su conjunto. Cabe al poder judicial, en el caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio. En resumen, este principio establece que el tributo debe ser una prestación que el contribuyente pueda pagar sin el sacrificio del disfrute normal de sus bienes. Por esta razón es que no puede tener efecto confiscatorio. (Escobar, 2004: 11-12)

Principio de Prohibición de la Doble o Múltiple Tributación

La Constitución Política de la República de Guatemala establece:

Artículo 243: “Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación....,

cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.” Queda claro en este artículo los elementos que deben considerarse para establecer si existe doble o múltiple tributación.

Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

Unidad o diversidad de sujetos activos.

Unidad de causa o hecho imponible.

Unidad o diversidad de sujetos pasivos.

El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional. En Guatemala, de acuerdo con la Constitución Política de la República, únicamente está prohibida la primera de éstas. No obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre éstos. (Escobar, 2004: 12-13)

Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Asalariados, en el Marco del Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta

De conformidad con el artículo 57 de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus Reformas, se establece que: Quienes se desempeñen en relación de dependencia, deberán presentar ante el patrono o empleador una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales, exclusivamente por los ingresos que perciban de dicha actividad laboral, en los formularios que proporcionará la Dirección, en la cual deberán constar como mínimo los datos siguientes:

Nombres y apellidos completos del empleado.

Domicilio Fiscal.

Número de identificación tributaria. Si no lo tuviere, deberá obtenerlo de la Dirección.

Nombres y apellidos completos, o razón social y domicilio fiscal de otros empleadores, si los tuviere.

Monto de los sueldos y salarios que estima percibirá durante el período, y Crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado, el cual se determina así: multiplicando el cincuenta por ciento (50%) del total de las rentas netas del trabajador por la tarifa del Impuesto al Valor Agregado. El monto del crédito así estimado se multiplica por el porcentaje de acreditación que establece el artículo 37 A, según el período por el cual

está presentando la declaración jurada ante el patrono y el resultado constituirá el monto del crédito estimado por Impuesto al Valor Agregado que deberá incluir en dicha declaración, el cual queda sujeto a la liquidación del período de que se trate.

Cuando por cualquier circunstancia se modifique cuales quiera de los datos arriba indicados, el empleado deberá informar de ello mediante la presentación de una nueva declaración jurada en formulario oficial ante su empleador, dentro del plazo de veinte (20) días hábiles inmediatos siguientes a la fecha en que se produzca el cambio.

Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, excepto los no obligados de acuerdo con el artículo 56 de esta ley, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aún cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual. La declaración jurada anual debe ser firmada por el contribuyente o por su representante legal. A dicha declaración se acompañarán las constancias de retención y los recibos de pago del impuesto que corresponda, salvo cuando se presenten por medios electrónicos, en cuyo caso los

conservarán en su poder a disposición de la Administración Tributaria.

Debe considerarse también, que no están obligados a presentar declaración jurada anual, entre otros:

Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia y cuyos ingresos totales anuales no superen los Q.36, 000.00.

Las personas individuales que se desempeñan exclusivamente en relación de dependencia, cuando se les haya efectuado la retención de la totalidad del impuesto en la fuente. En caso contrario, deberán presentar la declaración jurada a la Dirección, pagando el impuesto resultante.

Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas en Relación de Dependencia

Como regla general, la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus Reformas, estableció en su artículo 3: un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en el territorio nacional.

En consecuencia, según el artículo 4 de la supracitada ley, son contribuyentes del impuesto, las personas individuales, domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo. Además de las generalidades mencionadas el artículo 5 de la referida ley grava específicamente los siguientes rubros:

Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y dietas y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, que los sectores público y privado paguen a sus representantes o dependientes en el país o en el extranjero.

Los sueldos, honorarios, bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Guatemala, independientemente de la nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.

Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios y retribuciones por concepto de gastos de representación, bonificaciones, aguinaldos o dietas que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país, a miembros de directorios, consejeros y otros organismos directivos que actúen en el exterior.

Sujetos Obligados

Son sujetos obligados las personas físicas o individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia en el territorio nacional, sean nacionales o extranjeros, residentes en el país o no.

Determinación de la Base Gravable o Renta Imponible

Los artículos 37 y 37 “A” de la misma ley, estipulan que: La base gravable o renta imponible se determina considerando los ingresos percibidos durante el período impositivo, lo cual constituye su renta neta, a la cual se le aplican las deducciones establecidas por la ley. La renta neta se determina por la totalidad de ingresos siguientes:

Sueldos y salarios.

Comisiones.

Gastos de representación no comprobados.

Bonificaciones, incluida la bonificación incentivo Decreto 78-89.

Otras remuneraciones similares.

Las deducciones que pueden efectuarse son las siguientes:

Deducciones personales por Q.36, 000.00 sin comprobación.

Cuotas pagadas por membresía de asociaciones no lucrativas de tipo social, cultural, religioso, sindical o político.

Pensiones alimenticias.

Honorarios médicos y dentales, así como gastos hospitalarios.

Primas de fianza y seguros de vida no dotales, de accidentes personales.

Donaciones a entidades especificadas en la ley, hasta un máximo del 5% de la renta neta o Q.500, 000.00 anuales.

Aportaciones complementarias de retiro.

Crédito del impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia.

Tasa o Tarifa

La tarifa que se aplica a la base gravable estaba ubicada en escala progresiva y fluctuaba entre el 15% y el 31% de acuerdo a la renta imponible.

Declaraciones y Planilla

Declaraciones. Deben presentar sus declaraciones ante el patrono que los contrata, una de ellas al inicio del periodo impositivo, que coincide con el año calendario, o bien al inicio de la relación laboral y la otra al final del periodo fiscal, debiendo presentar la primera durante enero de cada año, excepto si la relación laboral inicia posteriormente y la segunda durante marzo del periodo anual inmediato siguiente.

Planilla. Dentro de los diez días hábiles inmediatos siguientes al vencimiento del ejercicio anual, los empleados en relación de dependencia pueden presentar su planilla con el detalle de sus adquisiciones, compras y servicios realizados del año, para acreditar el impuesto al valor agregado pagado a su Impuesto sobre la Renta.

Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes Asalariados, en el contexto de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Actualmente, la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, que contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 68 establece que: Constituye hecho generador del impuesto sobre la renta regulado en este título. La obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país.

En particular, son rentas provenientes del trabajo:

Los sueldos, bonificaciones, comisiones, propinas, aguinaldos, viáticos no sujetos a liquidación o que no constituyan reintegro de gastos y otras remuneraciones que las personas, entes o patrimonios, el estado, las municipalidades y demás entidades públicas o privadas paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en Guatemala o en el exterior.

Los sueldos bonificaciones, aguinaldos y otras remuneraciones que no impliquen reintegro de gastos, de los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos tengan su puerto base en Guatemala o se encuentren matriculados o registrados en el país, independientemente de la

nacionalidad o domicilio de los beneficiarios de la renta y de los países entre los que se realice el tráfico.

Las remuneraciones, sueldos, comisiones, gratificaciones o retribuciones que paguen o acrediten entidades con o sin personalidad jurídica, residentes en el país a miembros de sus directorios, consejos, consejos de administración y otros órganos directivos, independientemente de donde actúan o se reúnen estos órganos colegiados, cuando dichos miembros se encuentren en relación de dependencia.

En la misma línea, el artículo 69 de la citada ley, estipula que: Las rentas gravadas en el presente título se imputan al período de liquidación en que sean percibidas o puestas a disposición del trabajador.

La referida ley, en el artículo 70, exime del Impuesto Sobre la Renta los siguientes rubros: Las indemnizaciones o pensiones percibidas por causa de muerte o por incapacidad causadas por accidente o enfermedad, sean los pagos únicos o periódicos se efectúen conforme el régimen de seguridad social, por contrato de seguro o en virtud de sentencia. No están exentas las remuneraciones que se perciban del patrono, durante el tiempo de vigencia de las licencias laborales con goce de sueldo.

El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.

Las remuneraciones que los diplomáticos agentes consulares y demás representantes oficiales acreditados ante el gobierno de Guatemala reciban por el desempeño de sus funciones, en condición de reciprocidad.

Los gastos de representación y viáticos comprobables y otorgados para cubrir gastos incurridos dentro o fuera del país. Para que proceda la exención de los gastos cubiertos con viáticos dentro del país, deben ser comprobados con las facturas correspondientes emitidas según la legislación nacional.

En caso de los gastos incurridos fuera del país, para que proceda la exención se deberá demostrar y documentar la salida y entrada a Guatemala, la actividad en la cual se participo y los boletos del medio de transporte utilizado.

El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.

La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para los Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.

El artículo 71 de la supracitada ley, establece que son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, residentes en el país, que obtengan ingresos en dinero por la prestación de servicios personales en relación de dependencia.

De conformidad con el artículo 72 de la norma legal que se ha referido, la Renta Imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indica en este artículo.

Para los efectos del presente título se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos grabados y exentos, obtenidos en el periodo de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.

Las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta lo siguiente:

Hasta sesenta mil quetzales (Q.60, 000.00) de los cuales cuarenta y ocho mil (Q48, 000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil quetzales (Q.12, 000.00) que podrá acreditar de impuesto al valor agregado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el periodo de liquidación definitiva anual. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas, que

estarán sujetas a verificación por parte de la administración tributaria. La planilla deberá presentarse ante la administración tributaria, dentro de los primeros diez días hábiles del mes de enero de cada año, debiendo el patrono conciliar entre las retenciones efectuadas y la liquidación o declaración definitiva que deberá presentar el trabajador.

Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del período al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo no puede exceder de cinco por ciento de la renta bruta.

Las cuotas por contribuciones al instituto de seguridad social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

Para calcular el impuesto a pagar, la ley regula en el artículo 73 que los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo 72, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo a la siguiente escala:

Rango de renta imponible	importe fijo	tipo impositivo
Q. 0.01 a Q 300,000.00	Q.0.00	5% sobre la renta imponible
Q. 300,000.01 en adelante	Q.15.00	7% sobre el excedente de Q300,000.00

El impuesto a pagar se determina, para el primer rango, aplicando el tipo impositivo de cinco por ciento (5%) sobre la renta imponible. Para el segundo rango, se determina sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) al excedente de renta imponible, según la escala anterior.

Comparación y determinación del efecto financiero de los contribuyentes asalariados, al examinar sus obligaciones tributarias según la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, y según la ley anterior, Decreto 26-92.

Ilustración 1

Comparativo diferencial Impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y ley anterior, Decreto 26-92 sobre la base de un salario mensual de seis mil quetzales.

12 Salarios mensuales de Q.6,000.00	72,000.00				
Aguinaldo	6,000.00				
Bono Catorce	6,000.00				
Total remuneraciones del año	84,000.00				
Pagó por IGSS 4.83% (cuota laboral) de sus salarios	3,477.60				
Seguro de Vida no dotal	1,200.00				
Gastos médicos comprobados en el ejercicio	3,000.00				
Donaciones	4,200.00				
Crédito del IVA por compra de bienes y adquisición de servicios	6,720.00				
Cálculo según Dto. 26-92			Cálculo según Dto. 10-2012		
Renta Neta		84,000.00	Renta Bruta		84,000.00
Deducciones permitidas por la ley			Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	12,000.00	
Deducciones permitidas por la ley			Total Renta Neta		72,000.00
Deducciones Personales (Art. 37, Ley ISR)	36,000.00		Deducciones Personales (Art. 72, Ley ISR)	48,000.00	
Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	3,477.60		Crédito del IVA (según planilla)	6,720.00	
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	1,200.00		Donaciones	4,200.00	
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	3,000.00		Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	3,477.60	
Donaciones	4,200.00		Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	1,200.00	
Total Deducciones	47,877.60		Total Deducciones	63,597.60	
Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	12,000.00				
Subtotal		59,877.60			
Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		24,122.40	Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		8,402.40
Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 15%)		3,618.36	Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 5%)		420.12
Crédito del IVA (según planilla)		6,720.00			
Impuesto a Pagar		(3,101.64)	Impuesto a Pagar		420.12

Ilustración 2

Comparativo diferencial Impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y ley anterior, Decreto 26-92 sobre la base de un salario mensual de diez mil quetzales.

12 Salarios mensuales de Q.10,000.00	120,000.00				
Aguinaldo	10,000.00				
Bono Catorce	10,000.00				
Total remuneraciones del año	140,000.00				
Pagó por IGSS 4.83% (cuota laboral) de sus	5,796.00				
Seguro de Vida no dotal	1,200.00				
Gastos médicos comprobados en el ejercicio	3,000.00				
Donaciones	7,000.00				
Crédito del IVA por compra de bienes y ad	11,200.00				
Cálculo según Dto. 26-92				Cálculo según Dto. 10-2012	
Renta Neta		140,000.00		Renta Bruta	140,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	20,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Total Renta Neta	120,000.00
Deducciones Personales (Art. 37, Ley ISR)	36,000.00			Deducciones Personales (Art. 72, Ley ISR)	48,000.00
Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	5,796.00			Crédito del IVA (según planilla)	11,200.00
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	1,200.00			Donaciones	7,000.00
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	3,000.00			Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	5,796.00
Donaciones	7,000.00			Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	1,200.00
Total Deducciones	52,996.00			Total Deducciones	73,196.00
Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	20,000.00				
Subtotal		72,996.00			
Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		67,004.00		Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)	46,804.00
Impuesto Anual (Renta Imponible Q.9,750 + 20% s/excedente de Q.65,000 de R.I.)		10,150.80		Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 5%)	2,340.20
Crédito del IVA (según planilla)		11,200.00			
Impuesto a Pagar		(1,049.20)		Impuesto a Pagar	2,340.20

Ilustración 3

Comparativo diferencial Impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y ley anterior, Decreto 26-92 sobre la base de un salario mensual de veinticinco mil quetzales.

12 Salarios mensuales de Q.25,000.00	300,000.00				
Aguinaldo	25,000.00				
Bono Catorce	25,000.00				
Total remuneraciones del año	350,000.00				
Pagó por IGSS 4.83% (cuota laboral) de sus	14,490.00				
Seguro de Vida no dotal	12,000.00				
Gastos médicos comprobados en el ejercicio	30,000.00				
Donaciones	17,500.00				
Crédito del IVA por compra de bienes y ad	28,000.00				
Cálculo según Dto. 26-92				Cálculo según Dto. 10-2012	
Renta Neta		350,000.00		Renta Bruta	350,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	50,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Total Renta Neta	300,000.00
Deducciones Personales (Art. 37, Ley ISR)	36,000.00			Deducciones Personales (Art. 72, Ley ISR)	48,000.00
Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	14,490.00			Crédito del IVA (según planilla)	12,000.00
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00			Donaciones	17,500.00
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	30,000.00			Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	14,490.00
Donaciones	17,500.00			Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00
Total Deducciones	109,990.00			Total Deducciones	103,990.00
Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	50,000.00				
Subtotal		159,990.00			
Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		190,010.00		Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)	196,010.00
Impuesto Anual (Renta Imponible Q.32,750 + 25% s/excedente de Q.180,000 de R.I.)		35,252.50		Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 5%)	9,800.50
Crédito del IVA (según planilla)		28,000.00			
Impuesto a Pagar		7,252.50		Impuesto a Pagar	9,800.50

Ilustración 4

Comparativo diferencial Impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y ley anterior, Decreto 26-92 sobre la base de un salario mensual de veinticinco mil quetzales

12 Salarios mensuales de Q.30,000.00	360,000.00				
Aguinaldo	30,000.00				
Bono Catorce	30,000.00				
Total remuneraciones del año	420,000.00				
Pagó por IGSS 4.83% (cuota laboral) de sus	17,388.00				
Seguro de Vida no dotal	12,000.00				
Gastos médicos comprobados en el ejercicio	30,000.00				
Donaciones	21,000.00				
Crédito del IVA por compra de bienes y ad	33,600.00				
Cálculo según Dto. 26-92				Cálculo según Dto. 10-2012	
Renta Neta		420,000.00		Renta Bruta	420,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	60,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Total Renta Neta	360,000.00
Deducciones Personales (Art. 37, Ley ISR)	36,000.00			Deducciones Personales (Art. 72, Ley ISR)	48,000.00
Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	17,388.00			Crédito del IVA (según planilla)	12,000.00
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00			Donaciones	21,000.00
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	30,000.00			Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	17,388.00
Donaciones	21,000.00			Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00
Total Deducciones	116,388.00			Total Deducciones	110,388.00
Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	60,000.00				
Subtotal		176,388.00			
Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		243,612.00		Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)	249,612.00
Impuesto Anual (Renta Imponible Q.32,750 + 25% s/excedente de Q.180,000 de R.I.)		77,403.00		Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 5%)	12,480.60
Crédito del IVA (según planilla)		33,600.00			
Impuesto a Pagar		43,803.00		Impuesto a Pagar	12,480.60

Ilustración 5

Comparativo diferencial Impuesto sobre la renta, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria y ley anterior, Decreto 26-92 sobre la base de un salario mensual de cincuenta mil quetzales.

12 Salarios mensuales de Q.50,000.00	600,000.00				
Aguinaldo	50,000.00				
Bono Catorce	50,000.00				
Total remuneraciones del año	700,000.00				
Pagó por IGSS 4.83% (cuota laboral) de sus salarios	28,980.00				
Seguro de Vida no dotal	12,000.00				
Gastos médicos comprobados en el ejercicio	30,000.00				
Donaciones	35,000.00				
Crédito del IVA por compra de bienes y adquisición de se	56,000.00				
Cálculo según Dto. 26-92				Cálculo según Dto. 10-2012	
Renta Neta		700,000.00		Renta Bruta	700,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	100,000.00
Deducciones permitidas por la ley				Total Renta Neta	600,000.00
Deducciones Personales (Art. 37, Ley ISR)	36,000.00			Deducciones Personales (Art. 72, Ley ISR)	48,000.00
Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	28,980.00			Crédito del IVA (según planilla)	12,000.00
Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00			Donaciones	35,000.00
Gastos médicos, hospitalarios y de laboratorio (adjuntar comprobantes)	30,000.00			Valor cuotas por contribuciones de Seguro Social	28,980.00
Donaciones	35,000.00			Valor primas por seguros de vida no dotales, de accidentes, personales y de gastos médicos	12,000.00
Total Deducciones	141,980.00			Total Deducciones	135,980.00
Rentas Exentas (Aguinaldo y Bono Catorce)	100,000.00				
Subtotal		241,980.00			
Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)		458,020.00		Renta Imponible (Renta Neta menos Subtotal)	464,020.00
Impuesto Anual (Renta Imponible Q.61,500 + 31% s/excedente de Q.25,000 de R.I.)		112,036.20		Impuesto Anual (Renta Imponible por tasa 5% y exc. De RI Q.300,000 7%)	26,481.40
Crédito del IVA (según planilla)		56,000.00			
Impuesto a Pagar		56,036.20		Impuesto a Pagar	26,481.40

Efecto Comparativo de las Legislaciones del Impuesto Sobre la Renta

La comparación de los dos escenarios, es decir, la legislación anterior contra la actual, permite comparar y establecer el efecto que la Reforma Tributaria 2012 ha traído para los asalariados, que son la mayoría en este país. Se le han cercenado a los trabajadores, algunos beneficios fiscales que bien podrían considerarse como un derecho adquirido, como es el caso de los Gastos Médicos y principalmente la Planilla del Impuesto al Valor Agregado. Tema aparte, es que la casi eliminación de la Planilla del IVA, ha desestimulado a los asalariados a pedir la factura, lo cual ha perjudicado la recaudación de ese impuesto al Estado. Se anota que la planilla del IVA casi fue eliminada, debido a que antes su valor impositivo se acreditaba completamente al Impuesto Sobre la Renta, en tanto que en la nueva legislación, el valor de la planilla del IVA es un gasto deducible. Esto implica, como puede visualizarse en los ejemplos anteriores, que aquellos trabajadores asalariados que están en la tasa impositiva del 5%, que son la mayoría, cada quetzal de la Planilla del IVA que antes se acreditaba al Impuesto Sobre la Renta, se convirtió ahora en cinco centavos.

Resumidamente, puede observarse en el desarrollo de estos ejercicios, que en la medida que el contribuyente gana más, está tributando menos que lo que le correspondía en la legislación anterior; en cambio, para los

contribuyentes que tienen menores salarios, la nueva legislación les ha perjudicado, pues ahora deben tributar más. Las cifras son elocuentes al reflejar la inobservancia del principio de capacidad de pago. Esa situación de inequidad, es la consecuencia de colocar bajo un amplio espectro, a una gran cantidad de contribuyentes con diversa capacidad económica, pues la tasa inferior del 5%, abarca una Renta Imponible de Q.0.01 hasta Q.300, 000.00 lo cual no ocurría con la anterior legislación.

Conclusiones

Tradicionalmente, Guatemala ha sufrido una cultura de evasión tributaria, lo que ha incidido en que los gobernantes y legisladores se vean obligados a legislar desesperadamente por aumentar la recaudación, incurriendo en violentar los sagrados principios constitucionales aplicables, por lo que la Corte de Constitucionalidad ha tenido que enmendarles la plana con sus sentencias, para que sean observados en la vigencia del marco legal.

El principio constitucional de capacidad de pago, se refiere a que todos los ciudadanos que pueden tributen solidariamente, pero cada uno dentro de sus posibilidades reales; por lo que su aplicación es una protección del ciudadano ante la posible arbitrariedad del estado, en su papel de sujeto activo de la relación tributaria; su observancia evitará que contribuyentes con mayor capacidad de pago tributen menos y viceversa.

La anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, comparada con la actual legislación, puede considerarse que estaba más apegada al principio constitucional de capacidad de pago, debido a que permitía al contribuyente aplicar un mayor número de deducciones, y le brindaba un mayor beneficio fiscal al aplicar la Planilla del IVA, por lo que el

contribuyente asalariado al exigir su factura, contribuía a aumentar la recaudación tributaria.

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I, Decreto 10-2012, viola el principio de capacidad de pago, porque injustamente eliminó algunas deducciones significativas como los Gastos Médicos y casi nulificó el efecto de la Planilla del IVA; además estableció un amplio espectro de Rentas Imponibles, para aplicarles tasas del 5% y 7%, lo que genera que actualmente contribuyentes con muy altos salarios están tributando menos, en tanto que los asalariados de menor remuneración, que son la mayoría, están tributando más.

Referencias

Arévalo, Alejandro (2006). Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Litografía Orión.

Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. <http://www.rae.es> Recuperado el 02/10/2013.

Coelho Pasin, Joao Bosco (2010). Derecho Tributario y Ética. Printing Books, Buenos Aires, Argentina.

Escobar Menaldo Rolando (2004). Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, Reporte Preliminar.

Chacón Corado Mauro Roderico (2012). Notas de Jurisprudencia, Guatemala Cabanellas de Torres Diccionario Jurídico(2006).

Goldstein Mabel Diccionario Jurídico, Consultor Magno(2013). Impreso en pressur corporation S.A –Uruguay edición

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. <http://www.Icefi.org>

Recuperado el 02/10/2013

*Osorio Manuel Diccionario Jurídico (1981), Editorial Heliasta S.R.L
Argentina.*

*Ramos Fernández, Donald Estuardo, El derecho Tributario Y Los
Principios De Legalidad E Igualdad en Guatemala (2009). Tesis.*

Spisso Rodolfo (2011) Derecho constitucional tributario.

Legislación

Código Tributario. Decreto 6-91.

Constitución Política de la República de Guatemala. Talleres
Litográficos de magna terra. Agosto 2012.

Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92.

Ley del impuesto sobre la Renta Decreto 26-92.