

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



**Doble tributación en relación de dependencia según
Decreto 10-2012**
-Tesis de Licenciatura-

Jubinal Carrillo Funes

Guatemala, octubre 2013

**Doble tributación en relación de dependencia según
Decreto 10-2012**
-Tesis de Licenciatura-

Jubinal Carrillo Funes

Guatemala, octubre 2013

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria General	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cóbar

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	Licda. Mariannella Giordano Snell
Revisor de Tesis	Lic. Carlos Enrique Morales Monzón

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

Lic. Héctor Andrés Corzantes Cabrera

M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán.

Lic. Arturo Recinos Sosa

Segunda Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

M.A. Cándida Rosa Ramos Montenegro

Lic. Arturo Recinos Sosa

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

Tercera Fase

M.Sc. Mario Jo Chang

Lic. Arnoldo Pinto Morales

Lic. Arturo Recinos Sosa

M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Lic. Omar Ramírez

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**, presentado por **JUBINAL CARRILLO FUNES**, 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 a la Licenciada **MARIANNELLA GIORDANO-SNELL**, 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: **JUBINAL CARRILLO FUNES**

Título de la tesis: **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**

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, 19 de septiembre de 2013

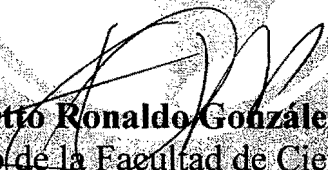
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Licda. Mariannella Giordano-Snell
Tutor de Tesis



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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**, presentado por **JUBINAL CARRILLO FUNES**, 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 **CARLOS ENRIQUE MORALES MONZÓN**, 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: **JUBINAL CARRILLO FUNES**

Título de la tesis: **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**

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.

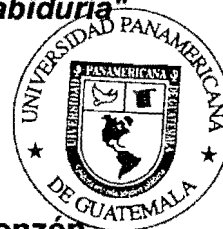
Por tanto,

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

Guatemala, 17 de octubre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Lic. Carlos Enrique Morales Monzón
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **JUBINAL CARRILLO FUNES**

Título de la tesis: **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**

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, 21 de octubre de 2013

"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: **JUBINAL CARRILLO FUNES**

Título de la tesis: **DOBLE TRIBUTACIÓN EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA SEGÚN DECRETO 10-2012**

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.

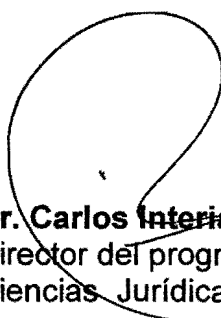
Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

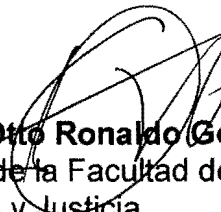
Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 22 de octubre de 2013

"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 el sustentante es responsable del contenido de la presente investigación

DEDICATORIA

A Dios

A mis padres

Lucio Carrillo Santos y Sebastiana Fúnes
Gómez

A mi esposa

Gladys Alberta López Montejo

A mis hijos

Emanuel y Brandon Carrillo López

A mis padrinos

David, Diana, Denis, Marta y Coni

A mi maestra

Juana María Mansilla Samuy

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Principios Constitucionales	1
Principio de no doble o múltiple tributación y el derecho comparado	16
La obligación tributaria	27
Los sujetos de la obligación tributaria	32
Categorías de rentas según su procedencia	39
Análisis legal y jurídico del Decreto 10-2012 en relación a la tributación en dependencia	41
Conclusiones	62
Referencias	64

Resumen

La presente investigación tuvo por objeto determinar lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala como máxima ley del ordenamiento jurídico guatemalteco, de no permitir la doble o múltiple tributación del impuesto sobre la renta en el trabajo en relación de dependencia, para no afectar a los trabajadores-contribuyentes, y que el impuesto sea determinado, por el empleador de manera exacta. Además permitir que el contribuyente pueda realizar el pago de su tributo una sola vez, y no dos veces como sucede en la práctica; en este sentido que el Estado se vea obligado a crear instituciones o las condiciones necesarias para que la finalidad de no permitir la doble tributación, de igual forma debe velar por el cumplimiento eficiente del marco legal que regula el Decreto 10-2012.

Así mismo se realizó el estudio a las garantías constitucionales y a la Ley de Actualización Tributaria, en donde las garantías constitucionales constituyen la base a toda ley ordinaria que regule situaciones tributarias y que respaldan a los contribuyentes cuando estos son perjudicados en su actividad contributiva. Respecto a la Ley de Actualización Tributaria que rige el impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia, se estableció los lineamientos que debe seguir todo empleador para el cálculo

correcto del impuesto sobre la renta. El Estado como ente responsable debe crear y aplicar las leyes, garantizando su efectivo cumplimiento, supervisando que las instituciones o sujetos establecidos y autorizados para la captación o retención de los tributos lo realicen de manera correcta y justa, de acuerdo a la capacidad de pago de los contribuyentes.

Sobre la base de esta realidad es necesario que el Estado guatemalteco reaccione de manera comprometida a través de la creación de mecanismos que impidan la doble o múltiple tributación en el trabajo en relación de dependencia.

Palabras clave

Principios constitucionales. Principios de la no doble o múltiple tributación. Obligación tributaria. Sujetos de la obligación tributaria.

Introducción

El Estado de Guatemala tiene el deber constitucional de proteger a la persona, y garantizarle acceso a la justicia, a la seguridad jurídica y al desarrollo integral como persona dentro del marco de la ley; para tal fin, la administración del Estado requiere la estimación de ingresos a obtener, así como de los gastos a realizar, es decir de un presupuesto de gastos ordinarios de la Nación, por lo que se requiere de una cultura tributaria de los ciudadanos.

Así también, los guatemaltecos tienen deberes y derechos cívicos consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala. Entre sus deberes destacan: trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos; así, por obligación tributaria, se crea un vínculo jurídico que el sujeto pasivo adquiere frente a la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores de tales tributos. Por consiguiente, en este artículo nos ocupa: contribuir a cubrir a satisfacción los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; sin embargo, no se trata de tributar por tributar, sino más bien hacerlo con apego a los principios, normas y doctrinas que conforman el derecho tributario.

Los impuestos, arbitrios y demás contribuciones son decretados por el Congreso de la República de Guatemala con estricto apego a la ley, y con la observancia de los principios tributarios de legalidad, justicia, equidad y a la capacidad de pago del contribuyente. La ley exige al sujeto pasivo, pero también le da las herramientas para evitar arbitrariedades. Por lo descrito, es prohibido confiscar los tributos, así como gravar más de una vez un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, tal como ocurre en los casos en que el contribuyente ve retenido el impuesto que debe pagar conforme ley tanto por el ente retenedor, como por la misma Superintendencia de Administración Tributaria en forma directa.

Las normas constitucionales se desarrollan por medio de las normas ordinarias, así para que el Estado cumpla con sus deberes, es necesario que los guatemaltecos tengan una participación cívica y tributaria apegada a la ley, y congruente con la necesidad de satisfacer las necesidades de la población.

En ese orden de ideas, la aplicación e interpretación de las normas tributarias, se hará como quedó indicado, conforme a los principios constitucionales, al Código Tributario, en la Ley de Actualización Tributaria y sus reformas, y en la interpretación que en todo caso corresponde a la Ley del Organismo Judicial.

Es conveniente describir que los tributos constituyen las prestaciones que normalmente en dinero exige el Estado en ejercicio del poder tributario que la ley le otorga, con el propósito de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines conforme a derecho.

En la presente tesis, se pretende realizar el análisis jurídico del Código Tributario Decreto 6-91, y de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, el cual con sus reformas recientes ha creado controversia en relación a la violación del principio constitucional de la no doble o múltiple tributación, y de manera particular; tomando en consideración que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, conforme al principio de capacidad de pago.

La investigación que se plantea en esta tesis de grado, se conforma de cuatro capítulos a saber: el primero, aborda los: Principios constitucionales, el segundo capítulo se refiere al principio de la no doble o múltiple tributación y derecho comparado; después, el tercer capítulo describe la Obligación Tributaria, los Sujetos de la Obligación Tributaria, así como las Categorías de rentas según su procedencia; y finalmente el cuarto capítulo contiene el Análisis legal y jurídico del Decreto 10-2012 de la renta en relación de dependencia.

Principios constitucionales

Tomando en cuenta que la palabra principio significa de manera general, el punto transversal de una figura jurídica. Es el génesis de directrices, lineamientos que constituyen la regulación legal, reglamentación o normativa jurídica que se aplica en forma positiva, para que el Estado pueda conforme ley cobrar los impuestos, contribuciones y otras obligaciones fiscales de los guatemaltecos con los cuales se sustenta el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.

Delgadillo señala que existe una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro. Otros, por el contrario, se cobran sin que el consumidor lo sepa, que unos se resienten más que otros, por lo cual define el impuesto así: “Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda a tiempo después de la situación que lo originó”. (2012:68)

De conformidad con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, es deber del Estado garantizarle a sus habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral. Por esta razón, el Estado necesita agenciarse de fondos o recursos económicos para cumplir satisfactoriamente con su fin.

Para poder recaudar dichos recursos ha tenido la necesidad de establecer tributos a todos los ciudadanos dependiendo su capacidad de pago. También crear instituciones que cumplan con dicha recaudación como por ejemplo podemos mencionar la Superintendencia de Administración Tributaria sin olvidar los agentes de retención y percepción autorizados por la ley; lo cual también hace necesarios fomentar en los ciudadanos una buena cultura tributaria, y que el Estado en su función, respete los derechos de los contribuyentes.

Para poder establecer una buena relación entre el Estado y los contribuyentes la Constitución Política de la República de Guatemala establece principios relacionados con la recaudación tributaria destacando los siguientes:

Principio de protección a la persona

Este principio aparece regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 1 al indicar: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin primordial es la realización del bien común...”, afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social. A la vez, se reconoce a la familia como génesis primario y fundamental de los valores espirituales y morales, ya que dentro de la convivencia social se

han creado anti valores derivados del libre arbitrio que tiene en su actuar cada persona; dejándole al Estado una tarea muy importante y difícil, que le impiden lograr el bien común así como la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz.

Es por ello que se han establecido deberes y derechos cívicos a los guatemaltecos, los que se encuentran regulados en el artículo 135 de la Carta Magna, y en otras leyes ordinarias que se pueden mencionar las siguientes:

- Servir y defender a la patria;
- Cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República;
- Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos;
- Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;
- Obedecer las leyes;
- Guardar el debido respeto a las autoridades; y
- Prestar servicio militar y social de acuerdo con la ley.

Es de resaltar lo establecido en el deber de contribuir con los gastos públicos, en la forma establecida por la ley. Ello obedece a la importancia de inculcar una buena cultura tributaria, para un mejor

desarrollo. Lo anterior incluye a los ciudadanos guatemaltecos y extranjeros, con base a su capacidad generadora de rentas, para que aporten o contribuyan de manera justa.

Principio de seguridad

Por este principio, el individuo está obligado a contribuir con los gastos públicos, siempre en la forma que la ley prescribe, sin arbitrariedades y de conformidad con lo que establecen las leyes relativas a la materia. La seguridad en recepción de los tributos que deben demostrar las instituciones que se encargan de recaudar los impuestos que provienen de los contribuyentes, debe ser con la mayor y estricta certeza jurídica, evitando con ello no se abra la puerta a la corrupción, y así lograr y alcanzar el verdadero fin para lo cual se recaudan los tributos, orientándolos al desarrollo de la sociedad guatemalteca con base en el bien común.

El principio de seguridad se encuentra regulado en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.

El Estado para poder cumplir y brindar una buena seguridad y desarrollo a sus habitantes es importante que obtenga ingresos de los contribuyentes a través de recaudación tributaria, y que esta actividad sea de conformidad a la capacidad de cada contribuyente sin desligarse de lo regulado en las leyes ordinarias que rigen la obligación tributaria.

La seguridad jurídica de acuerdo con la definición de Osorio:

“Es una condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio” (2000: 906)

El término seguridad tiene una definición compleja e integral, en la que el gobierno a través de sus diferentes entidades tiene la obligación de brindar, la seguridad de protección a la vida, a la igualdad, a la defensa, y en general la seguridad de que se puede disfrutar los derechos humanos consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, y en los convenios y tratados internacionales, aceptados y ratificados por el Estado de Guatemala. Estos derechos individuales o sociales como lo son el derecho a la educación, el derecho a la salud, el derecho al trabajo, permiten vivir en paz y a un medio ambiente sano.

Principio de publicidad

Este es un principio fundamental del procedimiento moderno, opuesto totalmente al secreto inquisitorial. Por este principio se establece, como suprema garantía, la averiguación de la verdad. Por esta razón, los contribuyentes tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten. Además, tiene derecho a la exhibición de los expedientes que deseen consultar, relacionados con su actividad contributiva, pues es lo que se establece en el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Delgadillo con relación a los impuestos señala:

Por lo tanto, tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones que procedan para aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal. (2012: 57)

El contribuyente tiene derecho a que le proporcionen todos los documentos necesarios que le sirvan para aclarar su situación jurídica en relación a su obligación tributaria, sin obstaculizarse el acceso a la información que este requiera.

Principio de petición

Absolutamente a todos los ciudadanos guatemaltecos la Carta Magna les da el derecho de hacer peticiones, a la autoridad correspondiente, sea esta en cualquier rama del derecho o administrativamente, el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala ha garantizado este derecho y establece:

“los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.”

Delgadillo define este principio de la siguiente manera:

“El principio de Petición es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el derecho de petición es una facultad que todo individuo tiene para solicitar la intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla la ley fiscal. Cuando el gobernado ejerza su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fuere presentada”.
(2012:52)

De lo anterior puede decirse que este principio tiene relación con el principio de publicidad y seguridad ya que el interesado puede requerir la intervención de las autoridades encargadas de la fiscalización tributaria que intervengan o resuelven en determinados asuntos que les esté provocando problemas o inconvenientes en su actividad tributaria.

Principio de justicia social

La justicia social tiene una relación estrecha con la equidad, se deriva a su vez de la idea general de justicia pronta y cumplida, basada en el fin primordial del Estado de Guatemala, el bien común. Por este principio el derecho individual cede ante el derecho de la colectividad.

Monterroso señala que, en concordancia con lo descrito en el párrafo anterior:

La justicia es el valor máximo que persigue el derecho en su aplicación, y la justicia tributaria es el valor más importante del derecho tributario, ya que se persigue que se paguen y se cobren los tributos con justicia, para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones, sin por ello ver debilitado su patrimonio y sin que disminuya sus recursos. (2005:21).

La carga debe ser equitativa para todos los ciudadanos, el que gana más o tiene más ingresos o renta debe tributar más, y el que gana menos o genera menos debe contribuir de acuerdo a su capacidad; sin embargo, no se debe perder de vista el estímulo al trabajo y a la inversión de las empresas que de alguna manera generan empleo para otros ciudadanos.

La justicia social consiste conforme a derecho, darle a cada uno lo que le corresponde, y por lo mismo que todos contribuyan con los gastos públicos. No resulta justo que personas individuales o jurídicas con capacidad de pago, sean exentos de la carga tributaria que les corresponde, implica privilegios a favor de unos y en detrimento de

otros; por consiguiente, la única excepción tendría que ser la falta de capacidad contributiva.

Delgadillo en relación a este principio señala:

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo, y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo. (2012:67).

La justicia social implica equidad, la que concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación; Esto es lo mismo a decir una igualdad de ánimo, un sentimiento que obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de ley.

Chicas respecto a este principio indica:

“Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. (2000:108).

El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en el principio constitucional de justicia social, consagrado en el artículo 118 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por el cual se establece: “Es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional”.

Lo relacionado con dicho artículo tiene mucha relación con el bien común, ya que el Estado dentro de su gobierno y administración debe explotar cualquier recurso, sean estos naturales o humanos, para que vengan a favorecer a todos los habitantes y lograr el desarrollo común.

Principio de función pública y sujeción a la ley

Este principio está normado en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por el cual:

“Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del estado y no de partido político alguno. La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrán ejercerse sin prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución”.

Los funcionarios o empleados públicos encargados de la recepción y administración de los tributos deben hacerlo de conformidad con la ley. Es injusto que muchos funcionarios públicos valiéndose de la posición que ocupan impongan sanciones o requieran pagos en concepto de tributos fuera de lo establecido en las normativas legales aprovechándose del poco conocimiento de los contribuyentes. No es desconocimiento para nadie que nuestro lamentable Organismo Legislativo y Ejecutivo propongan y aprueben leyes tributarias que benefician a la clase empresarial, provocando con ello que la población trabajadora

contribuya casi en la misma forma que la clase empresarial que es la que genera mayores rentas, olvidándose completamente de la justicia social.

Principio de supremacía constitucional

Esta cualidad fundamental y suprema de la Constitución Política de la República de Guatemala, se sustenta no solo en su origen sino en la función que cumple. La Carta Magna es un derivado de la soberanía o poder soberano, poder supremo de un Estado-Nación que ostenta la colectividad de ciudadanos.

El poder constituyente debe poseer la hegemonía suficiente, el poder supremo independiente para imponerse a las voluntades individuales conformadoras del conglomerado en general.

El principio de supremacía constitucional provoca dos consecuencias fundamentales: el control de las leyes y disposiciones generales. La imposibilidad jurídica surge cuando los órganos públicos delegan las competencias atribuidas; esto porque los diferentes poderes constituidos existen porque la Carta Magna los ha creado. Además establece competencias, condiciones y límites a cualquier ley ordinaria, indicando en el artículo 175: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas. *Ipsa jure*”, es decir, nulas de pleno derecho”.

La Constitución Política de la República de Guatemala es el fundamento, génesis de los tributos, es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos, establece los principios y las limitaciones constitucionales de la potestad de los órganos encargados de la recaudación tributaria.

De acuerdo a la jerarquía de la ley, las constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía, razón por la que Chicas señala:

“son las leyes supremas en la que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de la Potestad Tributaria”. (2000:56).

Las leyes ordinarias no pueden prevalecer sobre la Constitución Política de la República de Guatemala, tal y como lo define Monterroso al indicar:

“...la norma superior prevalecerá sobre la inferior, por ejemplo, una norma tributaria que establezca condiciones en sentido diferente a la Constitución Política de la República, en este caso la norma constitucional prevalecerá”. (2005:90).

Con estas definiciones se establece claramente que las normas ordinarias, en este caso las leyes tributarias, que emita o promulgue el Organismo Legislativo no deben ser contrarias en absoluto a la Constitución Política de la República de Guatemala ni contrarias a la realización del bien común.

Principio de legalidad

El régimen financiero del Estado de Guatemala está normado en el Capítulo IV de la Constitución Política de la República de Guatemala, y de manera particular en el artículo 239, en el cual se describe el principio de legalidad al indicar:

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

Está claro que esta facultad es exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, lamentablemente el Organismo Legislativo, crea normas tributarias que muchas veces no son cumplidas a cabalidad por ser contrarias a la posibilidad tributaria del contribuyente, cayendo en aspectos ilegales de parte del contribuyente o de los mismos sujetos activos.

Chicas refiriéndose a este principio de legalidad indica:

“El principio de legalidad se ha resumido en el aforismo *NullumTributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, o sea la ley emitida por el Organismo Legislativo-, en todos sus aspectos esenciales -determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación”. (2000:57)

En un régimen de derecho no deben existir más impuestos que los vigentes en las leyes tributarias; por consiguiente, en el ordenamiento jurídico guatemalteco, solo deben aceptar como fuentes del Derecho Tributario la Constitución Política de la República de Guatemala, las Leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, así como los Tratados y Convenios Internacionales aceptados y ratificados por el Estado de Guatemala. Es preciso enfatizar en el hecho que la única fuente del derecho es la ley, por este principio, como contribuyentes solo estamos obligados a tributar de acuerdo al hecho generador que establece e impongan las leyes, este principio comprende también que las normas tributarias establecidas deben ser justas y no establecer dentro de su articulado situaciones que hagan caer en inconstitucionalidades, que provoquen abusos de las autoridades respectivas en materia tributaria.

Principio de unidad en la fiscalización

Este principio se encuentra normado en el artículo 241 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer:

Los organismos, entidades descentralizadas o autónomas de Estado, con presupuesto propio, presentarán al Congreso de la República en la misma forma y plazo, la liquidación correspondiente, para satisfacer el principio de unidad en la fiscalización de los ingresos y egresos del Estado.

La sociedad civil tiene el derecho de organizarse para practicar auditoria social en virtud del desarrollo de proyectos de su interés, así como de la buena administración y ejecución de los fondos del Estado o de las instituciones autónomas. Como todos tenemos la obligación de contribuir también tenemos el derecho a fiscalizar lo tributado para que se pueda cumplir con el bien común como fin del Estado.

Principio de capacidad de pago

Este principio responde a la capacidad contributiva que tienen las personas, lo cual no es lo mismo que la capacidad económica que puede ser derivada del nivel de competitividad que se tenga. Este principio se encuentra consagrado en el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala al indicar: el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para Monterroso las leyes tributarias están estructuradas conforme a este principio de capacidad de pago:

El principio de Capacidad de Pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. (2005:31).

Se vive en una sociedad donde la capacidad de pago no es respetada ya que no se tiene una cultura tributaria adecuada ya que los grandes empresarios siempre se interesan por contribuir de la misma manera que lo hacen los pequeños contribuyentes, provocando con ello que no se

recolecten los tributos de manera justa, en proporción a lo que cada contribuyente produzca de acuerdo a lo que genera.

Un principio constitucional fundamental y de gran importancia para el desarrollo del presente estudio es el referente al principio de no doble o múltiple tributación el cual directamente afecta al contribuyente, por lo cual se pretende desarrollar en el siguiente tema de forma detenida.

Principio de no doble o múltiple tributación y el Derecho Comparado

Se ha venido mencionando varios principios constitucionales que están establecidos dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, que son un escudo protector para los contribuyentes ante las posibles arbitrariedades o abuso de poder, de las autoridades que tienen a su cargo la recolección o retención de los tributos, de ahí que resulta importante hablar del principio de la no doble o múltiple tributación, ya que es uno de los principios constitucionales que viene a proteger la parte económica del contribuyente.

Principio de no Doble o múltiple Tributación

Este es el principio fundamental y protector de todos los contribuyentes, ya que de manera tutelar limita al sujeto activo de cualquier ilegalidad en su actuar, partiendo de lo establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el cual indica: “....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”...

De lo establecido en el artículo es importante recordar la definición referente al sujeto pasivo y activo en materia tributaria, que de manera directa son los elementos involucrados en la doble tributación. Chicas los define de la siguiente manera:

Sujeto Activo: Es el ente en que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollando en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley. Entendiéndose por sujeto activo, cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que este facultado por la ley para cobrar tributos.

Sujeto Pasivo: Se dice en términos generales que es la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente... (2000:136.)

Es claro que la doble o múltiple tributación, es un problema que afecta al contribuyente, en virtud de que se le cobra el tributo originado de un mismo hecho generador, relacionado a este hecho Monterroso indica:

“Un mismo Sujeto Pasivo durante un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más Sujetos Activos ya sea que se trate del Gobierno Central o del Gobierno Local o Municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos al fusionarse en un mismo acto los elementos de la Relación Jurídico Tributaria siguientes: Sujeto Pasivo, Hecho Generador, Elemento Temporal y Tributo, se configura la Doble Tributación”. (2005:51).

Este es el caso de los sujetos pasivos cuando por su relación de dependencia, les es retenida determinada cantidad en concepto de tributo a la vez se le obliga a realizar el mismo tributo por el mismo hecho generador ante otra dependencia del Estado sea esta como se dice, autónoma o semiautónoma.

En muchas instituciones del Estado y en otras instituciones privadas se violentan los principios tributarios constitucionales en el momento que se le retienen anticipadamente los pagos en relación a un tributo, supuestamente con el fin de garantizar el mismo, cayendo en ilegalidades que afectan al contribuyente, provocando que estos vuelvan a realizar el mismo pago tributario en diferente dependencia o institución provocando que se viole el principio constitucional de la no doble o múltiple tributación.

En relación a la doble tributación Monterroso indica que existen dos clases:

Existen dos clases de Doble Tributación a) doble tributación nacional y b) doble tributación internacional. En relación a la segunda se han firmado convenios y tratados internacionales con el objetivo de evitar la misma, Guatemala, aún no ha participado en ninguno de ellos. (2005:51).

Relacionado a la doble tributación, Monterroso menciona que, en la Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, sentencia 10-05-00, la Corte de Constitucionalidad indica:

... siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble y 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 página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien debe estar vinculado 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...

Derivado de los efectos que produce la doble tributación en nuestro país, muchos sectores se han manifestado también ante la Corte de Constitucionalidad, alegando de los derechos que se les ha estado vedando por la violación al derecho constitucional de la no doble o múltiple tributación.

La doble tributación internacional

El efecto de la doble tributación no está limitado a un territorio nacional en particular, por el contrario, la globalización y tratados internacionales de libre comercio ha provocado que la doble tributación se aplique de manera internacional.

Herran Ocampo define la doble imposición internacional como:

Aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países en la totalidad o en parte durante un mismo periodo imponible y por la misma causa. (2000:6)

Así también Dorn, citado por Herran Ocampo ha definido la doble tributación así:

“surge la doble imposición internacional “siempre que varios países soberanos ejercen sus soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo sujeto impositivo”. (2000:6)

Estas definiciones dejan claramente establecido, que derivado de la negociación que realizan los sujetos pasivos en diferentes países, a través de sus representantes o sucursales, se ven comúnmente afectados y obligados a realizar la doble tributación por el mismo hecho generador.

Dalimier, citado también por Herran Ocampo, en su libro de derecho Tributario internacional intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

“Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derechos de gentes y sancionadas por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.

Desde el punto de vista del contribuyente consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más estados tras señalar esta doble vertiente, dice que hay imposición múltiple cuando: “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos.” (2000:6)

Refiriéndose al mismo tema, expresa López:

“la doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sean que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeto a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en su mismo país de residencia.” (2000:7)

Al definir la doble imposición jurídica internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) dice que es: “el resultado de la imposición de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”.

De las definiciones anteriores se considera que ocurre la doble imposición cuando un mismo hecho imponible está sujeto a imposición en dos Estados diferentes. La posibilidad que este supuesto se presente en diferentes países depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible.

El fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta que se da en su territorio sino además la renta de origen externo. Por ejemplo, Herran Ocampo explica:

“Que en el caso colombiano se busca gravar tanto la renta de fuente nacional como la renta de fuente extranjera de los nacionales colombianos y de los extranjeros residentes en Colombia”. (2000:8)

Se toma como referencia las definiciones mencionadas, que para ser la doble tributación un fenómeno completo, se requiere para su configuración la convergencia de cinco elementos fundamentales siendo ellos los siguientes:

Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.

Que haya un mismo hecho generador del impuesto.

Simultaneidad en el período de tiempo en el que ocurre el hecho gravable

Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

Que más de un Estado ejerza su potestad tributario, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

Continuando con el de Colombia, Ocampo establece:

“Este país como la mayoría de países latinoamericanos ha abandonado el concepto tradicional de la territorialidad y ha adoptado un sistema internacional de tributación, el cual ha repercutido a nivel internacional en el crecimiento del fenómeno de la doble tributación”. (2000:9)

En la legislación guatemalteca también se manifiesta la internacionalidad de los tributos, tema que se estará desarrollando más adelante.

Doble imposición jurídica y doble imposición económica

Derivado de la doble imposición tributaria a nivel internacional, ha surgido controversia entre lo que es la doble imposición jurídica y la doble imposición económica, por lo cual resulta importante diferenciar cada una de estas situaciones, el autor Ronal Evans, citado por Ocampo establece:

“Que la doble imposición económica es utilizada para describir aquellas situaciones en la cual es una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo periodo, pero por parte de contribuyentes distintos y aun por impuestos diferentes pero que recae sobre la misma materia imponible, este fenómeno se ha denominado como ausencia de identidad en el sujeto, diferenciándolo de la doble imposición jurídica donde existe identidad en el sujeto pasivo en los impuestos”. (2000:9)

Esta definición claramente establece que se presenta la doble imposición económica en el caso en que un Estado grava a una persona jurídica, en el lugar de residencia, mientras que otro estado desconoce la personalidad jurídica de la entidad y grava la renta o el capital de un accionista residente en su territorio. López respecto a la doble imposición económica indica:

Pero frente a esta situación se debe antes que cualquier cosa, aclarar y distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

- a) Unidad o diversidad de sujetos activos.
- b) Unidad de causa o hecho imponible.
- c) Unidad o diversidad de sujetos pasivos.
- d) El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo. (2010:79).

Al existir la combinación de los elementos que se indican, se da la pauta del surgimiento a la doble tributación impuesta al contribuyente, como persona jurídica, por dos o más Estados.

Causas de la doble tributación

Muchos países normalmente aplican, en mayor o menor grado, algún tipo de gravamen basado en el principio territorial, además muchos países aplican sistemas de tributación basados en la residencia o en la nacionalidad o en una combinación de las anteriores. De manera que la posibilidad de conflictos o en la diferencia en los criterios jurisdiccionales de imposición utilizados es muy grande y aun entre

países que siguen el mismo criterio jurisdiccional, se dan casos de la doble imposición derivados de la diferencia en la definición de la regla de atribución de rentas. Dentro de los conflictos de la doble tributación podemos mencionar la Evasión y Elusión.

El ámbito internacional provee múltiples oportunidades para la evasión y elusión de impuestos.

De acuerdo con lo escrito anteriormente se puede decir que el fenómeno de la doble tributación es bastante complejo principalmente porque afecta las aspiraciones fiscales de los países a nivel mundial y afecta las rentas obtenidas por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas, generando un conflicto entre la facultad impositiva del Estado y la capacidad contributiva de los sujeto pasivos, convirtiendo los sistemas tributarios en inequitativos e ineficientes.

El derecho tributario en la legislación comparada

Se puede tener la idea que los tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, pueden ser la solución más adecuada para la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica resulta bastante difícil, aunque no imposible, obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional.

El objetivo al que debe ser enfocado un acuerdo internacional para evitar la doble o múltiple tributación, es buscar y adoptar criterios uniformes tributarios que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la doble imposición económica internacional. Lamentablemente entre los diversos Estados no pueden llegar a acuerdos uniformes, para poder gravar las rentas que se originen únicamente en el país de origen y no en donde tengan su domicilio ya que se les cobra en ambos Estados, es decir en el de origen y en donde tengan su domicilio.

López indica:

Se tiene conocimiento de la celebración de convenios bilaterales entre los países de Argentina, Uruguay, Chile, Colombia, Canadá, México, sobre la materia en estudio. Tal es el caso de los gobiernos de Chile y Canadá, que firmaron el día 21 de enero de 1998 un convenio que busca evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio. (200:62)

Se puede mencionar que nuestro país, en materia de convenios o tratados bilaterales o multilaterales, tendientes a eliminar la doble imposición internacional, es bastante limitada.

De las definiciones citadas se puede establecer como elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica los siguientes:

- 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.

Al unirse estos elementos estaríamos confirmando la doble tributación internacional que perjudicaría directamente al contribuyente.

La obligación tributaria

Al recordar y analizar la legislación guatemalteca, todo acto enmarcado en la ley tiene una consecuencia jurídica, independientemente de la rama del derecho que se quiera enfocar, específicamente en el derecho tributario al provocar un hecho generador y sus demás elementos surge la llamada obligación tributaria, la cual es importante definirla para poder entenderla de una mejor manera, por eso que los autores Emilio Margai Manautou y Juan Carlos Luqui, citados por Martínez, de manera individual la definen de la siguiente manera:

“La obligación Tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige aun deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”.

“La obligación tributaria se entiende como el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero.” (2002:10)

De estas definiciones puede decirse que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico entre el Estado y el sujeto pasivo, mediante el cual aquel tiene la potestad de exigirle a este el cumplimiento de una prestación consistente, por lo general en el pago de una suma de dinero, convirtiéndose automáticamente uno en acreedor y el otro en deudor, claro que todo se origina del hecho generador.

No hay que olvidar que existen diferentes obligaciones, al recordar las obligaciones de dar, hacer, no hacer o de tolerar, que surgen dependiendo de la actividad activa o pasiva que se realice.

En materia tributaria para Martínez:

Hay dos tipos de obligaciones tributarias: La primera se relacionado directamente con el pago del tributo, derivado del acaecimiento del hecho imponible (obligación tributaria sustantiva) y la segunda, comprende todas las actividades, que sin implicar un pago de tributo coadyuvan a su determinación, recaudación y fiscalización y por tal motivo, le permitirá al Estado poder exigir el cumplimiento de la obligación, tributaria sustantiva. (2002:12).

Puede indicarse que la clasificación de Martínez se refiere a la obligación tributaria formal, que el artículo 112 del Código Tributario denomina como deberes formales, el cual establece lo siguientes:

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
b) Inscribirse en los registros respectivos... c) Presentar las declaraciones que correspondan... d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente...
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos..
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida...
7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos...
8. Por lo menos una vez cada mes calendario, el contribuyente o responsable deberá consultar los mensajes que la Administración Tributaria le haya enviado a su respectivo buzón electrónico...
9. Permitir a la Administración Tributaria acceder a los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias..

Estas obligaciones formales que se indican, de manera general, van a regir la actividad que los contribuyentes o sujetos pasivos, deben realizar para no caer en situaciones que los perjudiquen de manera administrativa o judicial, que puedan ocasionar problemas en su actividad comercial y en su actividad tributaria.

Distinción de entre la obligación tributaria y la relación tributaria

Es importante puntualizar que los conceptos de la obligación tributaria y relación tributaria son distintos. Es posible que exista la relación tributaria sin que llegue a existir la obligación fiscal.

El autor Margain Manautou, citado por Rodríguez, explica:

“cuando una persona se dedica a actividades gravadas por la ley fiscal, surgen entre ella y el Estado, relaciones de carácter tributario, se deben una y otro una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo”.(2002:13)

En relación a esto, el artículo 23 del Código Tributario se refiere a las obligaciones de los sujetos pasivos. Esta norma establece que los contribuyentes o responsables están obligados a los pagos de los tributos y a los cumplimientos de los deberes y formales. El segundo párrafo de ese artículo indica que la exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de los demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponda, lo cual evidencia legalmente la relación tributaria en la que no existe una obligación tributaria sustantiva, pero si una obligación tributaria formal podemos concluir que la relación tributaria implica la existencia de obligaciones fiscales formales y la potencial existencia de una obligación fiscal sustantiva. La obligación fiscal sustantiva surge en el momento en que se cumple el hecho generador previsto en la ley, mientras que las obligaciones fiscales

formales surgen por el hecho de que el ciudadano realiza alguna de las actividades gravadas por la ley, que implicaría el pago del tributo comúnmente en dinero.

Después de haber conocido varias definiciones referentes a la obligación tributaria, es importante indicar que su definición legal la encontramos regulada en el artículo 14 del Código Tributario el cual señala:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible y coactivamente.

Debido a que la ley se refiere a la obligación tributaria, esta consiste en la prestación de tributo, definiendo dicho artículo como una obligación tributaria sustantiva y no la obligación tributaria formal, y de conformidad con las definiciones doctrinarias y la definición legal indicada, puede decirse que la obligación tributaria: pertenece al derecho público, su fuente es la ley, el acreedor o sujeto activo es el Estado, El deudor o sujeto pasivo es el contribuyente, Tiene por objeto una prestación de dar consistente en entregar efectivo y, excepcionalmente, bienes, tiene como finalidad recaudar fondos para sufragar los gastos públicos, Surge al realizarse el hecho generador, es de carácter personal.

Los sujetos de la obligación tributaria

Se mencionó que en obligación tributaria, existe la participación de dos elementos personales muy importante, siendo ellos sujeto activo y el sujeto pasivo, cada uno de estos con su obligación personal, para entender de mejor manera, cuál es su rol en el proceso tributario. Es oportuno indicar lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario que establece: “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente acreedor del tributo”, quien esta investido de la potestad tributaria como uno de los atributos de su soberanía.

Monterroso define a los sujetos activo y pasivo de la siguiente manera:

“Sujeto activo: El Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo, que emite leyes tributarias, el Organismo Ejecutivo que tienen la atribución de la recaudación y el cobro coactivo, y el Organismo Judicial, encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial”.
“Sujeto pasivo: representado por el contribuyentes, deudor tributario, o el obligado ante el estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.
(2005:104)

Los sujetos activo y pasivo son los elementos personales, donde el elemento activo que representa al Estado a través de sus diferentes instituciones exige el cumplimiento del tributo al sujeto pasivo o también llamado contribuyente.

Sujeto Activo

Como lo explica claramente Monterroso en su definición, el sujeto activo es el Estado, el cual para cumplir sus fines requiere a los sujetos pasivos los tributos correspondientes, a través de sus diferentes organismos y entidades. Esta función del Estado la miramos reflejada en la actividad que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual claramente al ser parte del Organismo Ejecutivo se encarga de la recaudación tributaria en la medida y límites fijados por la ley.

La superintendencia de administración tributaria.

Es uno de los sujetos activos de mayor importancia, ya que es la entidad encargada de recaudar los tributos. La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- se encuentra comprendida dentro de un sistema de administración, específicamente tributaria. Al recordar que administrar, significa el organizar, dirigir, coordinar etc.

López define a la Superintendencia de Administración Tributaria de la siguiente manera:

“La superintendencia de administración tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. “La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”. Esta entidad es de carácter estatal y de naturaleza descentralizada, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus

objetivos, tendrá la atribuciones y funciones que le asigne la ley, así mismo la superintendencia de administración tributaria ejerce con exclusividad las funciones de administración Tributaria, contenidas en la legislación de la materia y ejerce las funciones específicas que la misma ley regula”. (2009:72)

Al realizar un breve recorrido de los antecedentes de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede indicarse que el gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. De estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. La administración tributaria se inició en septiembre de 1997, al crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y, administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos, La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) fue vigente a partir del 21 de febrero de 1998, su competencia y jurisdicción se realiza en todo el territorio nacional para el cumplimiento de su función.

La función que realiza la Administración Tributaria es importante, tal como se indica en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria al establecer:

“Objeto y funciones de la, de Administración Tributaria consiste en ejercer con exclusividad las funciones de, específicas son las siguientes:

- a) ejerce la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria.
- b) Administrar el sistema adecuado de la Republica, de conformidad con la ley...
- c) Establecer mecanismos de verificación.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación...
- e) mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas, promoviendo las acciones judiciales.
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios...
- g) Presentar denuncia...
- h) Establecer y operar los procedimientos y contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) procedimientos legales técnicos y de análisis que estime convenientes...
- j) Establece normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar el Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria...
- l) opinar sobre los efectos fiscales...
- m) solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado...
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia educativa y tributaria...
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros...
- q) Todas aquellas que se vinculan con la administración tributaria y los ingresos tributarios”.

Con estas facultades designadas la Superintendencia de Administración Tributaria, el Estado le permiten tener un funcionamiento eficiente en la recolección y administración de los tributos. Cabe señalar que estas funciones deben ser realizadas de forma eficiente en las actitudes diarias de recolección tributaria.

El efectivo y eficaz funcionamiento de esta dependencia es de gran importancia para la existencia del Estado mismo. Como es de conocimiento general los Estados, como el de Guatemala, subsisten de la captación de los ingresos que se generan a través de los impuestos o bien los tributos, y de su buena administración, actividad esencial que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sin olvidar que el cumplimiento de dichas funciones depende en mayor parte de las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria quienes de acuerdo al artículo 6 de su ley orgánica son: a) El directorio, b) El superintendente y c) los intendentes.

Sujeto pasivo

Con relación al sujeto pasivo del tributo, anteriormente se dio una definición donde se refería a la persona que conforme a ley debe satisfacer la presentación en favor del fisco, ya sea propio o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. En la práctica, la persona que está legalmente obligada a pagar el tributo no necesariamente es quien efectivamente es quien lo hace.

Al respecto, en la colección de textos jurídicos de la Universidad de San Carlos de Guatemala Hernández define al sujeto pasivo así:

Es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco. (2000:136)

De esta definición deja claro que existen diferentes sujetos pasivos, unos obligados de manera directa y otros obligados a contribuir con el tributo de manera indirecta, esto explica que esta situación se da como efecto de la traslación del tributo.

Héctor B. Villegas, citado por Martínez, realiza una clasificación en relación al tema del sujeto pasivo de la siguiente forma:

1. La primera divide a los sujetos pasivos en dos categorías: Contribuyentes (sujeto pasivo por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena.)
2. La segunda indica que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor.
3. La tercera señala que únicamente tiene tal calidad el contribuyente y el sustituto.
4. La cuarta afirma que tiene calidad de sujeto pasivo quien paga el tributo al fisco, nunca quien únicamente está obligado a resarcir aquel que paga por él.
5. La quinta (teoría que el autor apoya divide los sujetos pasivos en:
 - 5.1 Contribuyentes (destinatarios legales tributarios a quienes el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismos, es decir, que son deudores o título propio),
 - 5.2 Sustitutos (aquellos sujetos ajenos al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición legal ocupa el lugar del destinatario, desplazando en la relación jurídica tributaria que pagan en lugar de aquel) y
 - 5.3 Responsables solidarios terceros ajenos al acaecimiento del hecho imponible, pero a quienes la ley ordena el tributo derivado de tal acaecimiento).” (2002:25,26)

De esta clasificación, puede decirse que la legislación guatemalteca adopta la primera corriente, ya que el artículo 18 del Código Tributario dispone: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”. Para una mejor claridad sobre este punto es indispensable citar los siguientes artículos del Código Tributario:

El artículo 21 del Código Tributario señala, con relación a las obligaciones por deuda propia, que: Son contribuyentes las personas individuales, presidiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

El artículo 25 del Código Tributario define quienes son obligados por deuda ajena, indicando que: Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este. Es asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte obligación de pagar tributo.

De conformidad con dichos artículos el responsable que paga la obligación tributaria usando para ello sus propios bienes que comúnmente realizan el pago en dinero, sin olvidar que la persona que realiza un pago a nombre de otra persona, este tiene derecho a repetir contra el contribuyente principal para recuperar lo pagado.

Monterroso al referirse a los responsables por deuda propia realiza una clasificación de los sujetos pasivos indicando dentro de esa clasificación los siguientes:

Deudores: son los responsables directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto.

Agentes de Retención: son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo.

Agentes de Percepción: son los responsables de percibir del que les realiza el pago del impuesto... sirven de vínculo entre el Estado y las personas que en realidad pagan el impuesto, el típico agente de percepción es el Sujeto Pasivo del Impuesto al Valor Agregado.

Responsables: Son sujetos pasivos por deuda ajena, y los responsables por representación. (2005:105)

Como se indicó, existen sujetos pasivos de manera directa y sujetos pasivos obligados de manera indirecta, que pueden o no, ser afectados con su patrimonio o con el de su representado, sea cual fuere la situación, se concluye que el sujeto pasivo va a ser siempre la persona obligada a contribuir con el Estado de manera directa a través de sus tributos para que este como sujeto activo, se agencie de los fondos suficientes para cumplir con sus fines establecidos dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Categorías de rentas según su procedencia

Para poder establecer un tributo es necesario que el contribuyente cuente con determinado bien para poder cumplir con su obligación tributaria, al hablar del bien, se puede mencionar la renta que producen o genera el contribuyente de manera legal, pero para tener una definición clara de la renta se puede citar a Osorio, quien define la renta como:

“ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capitales, dinero o privilegio. I utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa. Deuda pública. I títulos que la representan. I precio que en dinero o en especie para el arrendatario. I pensión o cantidad que por obligación o liberalidad se pasa a una persona. I redito, interés (Dic, Der. Usual.)” (2001:863).

De esta definición claramente se establece que la renta es un provecho que una persona independientemente del trabajo o actividad que realice, percibe y que comúnmente es convertida en dinero, el cual según la ley

se ve gravado con un tributo dependiendo la cantidad que genere o perciba y de la actividad realizada.

En la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, en su artículo 2 se establece las categorías de la renta según su procedencia siendo estas las siguientes:

ARTICULO 2. Categorías de rentas según su procedencia.

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

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

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

Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro.

Dependiendo la actividad que realice el contribuyente, de igual manera va a ser clasificada la renta que debe contribuir, como sujeto pasivo al Estado. Relacionado con la actividad de los contribuyentes el artículo 4 del Decreto 10-2012, establece claramente dichas actividades y las clasifica dentro de las siguientes rentas:

Rentas de fuente guatemalteca. Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. RENTAS DE ACTIVIDADES LUCRATIVAS: Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad...

2. RENTAS DEL TRABAJO: Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala....

3. RENTAS DE CAPITAL: Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala...

Claramente se establece que las rentas pueden originarse o generarse de varias situaciones o actividades que pueden o no ser gravadas con un impuesto. Como se indica: la actividad lucrativa, un trabajo o de un capital o ganancias, de acuerdo con el objeto de la Ley de Actualización Tributaria, van a ser gravadas, dependiendo su categoría, y que todo contribuyente debe cumplir con el pago del impuesto producto de la renta generada para no verse afectado en su actividad y en su patrimonio.

Análisis legal y jurídico del Decreto 10-2012 en relación a la tributación en dependencia.

Análisis legal de la renta en relación a la tributación en dependencia

El bien común establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, ha sido la finalidad suprema del Estado. La Constitución Política de la República de Guatemala es tutelar de los derechos establecidos en todo el ordenamiento jurídico, y por sus actividades se convierte en ente generador de bienestar social al garantizar a todos sus habitantes estabilidad en sus actividades personales y sociales. El fin del Estado se encuentra regulado en el artículo 1 de la Constitución Política

de la República, el cual indica: “Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

La Constitución Política de la República de Guatemala claramente expresa que como fin supremo el Estado tiene la obligación de garantizar el bien común y protección a la persona y familia. El bien común abarca diferentes situaciones en pro de las personas de manera individual, y por el desarrollo de manera colectiva. La desigualdad social que existe en Guatemala no debe ser una barrera para lograr el desarrollo social, por el contrario debe ser, para el Estado, una situación a erradicar a través de actividades que se dirijan a lograr el bien común sobreponiéndolo al bien particular.

El Estado complementa esta finalidad con los deberes que la Constitución Política de la República de Guatemala enmarca en su artículo 2, el cual de manera textual indica: “Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

La protección no solo debe verse en el sentido físico ya que es una protección de manera global. Se confirma esta obligación en el artículo 2 de la Carta Magna en donde se le establece al Estado el deber de garantizar varios aspectos indispensables para toda persona como lo es la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y desde luego, el desarrollo integral de la persona, donde una de las maneras de lograr el desarrollo es mediante la creación de fuentes de trabajo.

Al cumplir con estos deberes, el Estado consolida su finalidad de garantizar el bien común para todos los habitantes. En relación al desarrollo integral de las personas el Estado debe velar porque no se violente derechos inherentes a las personas, ni permitir que las dependencias del Estado, a través de sus funcionarios, abusen de su autoridad para perjudicar a las personas.

Al referirse a los deberes del Estado, no debe entenderse que es el único que tiene obligaciones, ya que las personas como parte del Estado tienen derecho pero así también tienen deberes cívicos, como se establece en el artículo 135 de la Carta Magna:

Deberes y derecho Cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República los siguientes: a. servir y defender a la patria. b. cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República. c. Trabajar 'por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos. d. contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. e. Obedecer las leyes....

Un Estado para su activación necesita recursos, tanto humanos como económicos, por ello dentro del deber cívico se hace necesario contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Al analizar el deber cívico de contribuir con el Estado al gasto público, es de entender que este deber se cumple mediante el pago de los tributos, sobre los impuestos establecidos de acuerdo al Principio de Legalidad contemplado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece:

Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:...

Este artículo claramente expresa que facultad de crear impuesto mediante leyes ordinarias le corresponde al Congreso de la República, impuestos que deben ser establecido de acuerdo con las necesidades del Estado y a la capacidad contributiva de los contribuyente.

Uno de los impuestos establecidos por el Estado es el Impuesto Sobre la Renta. Dentro de dicho impuesto se encuentra clasificada la renta en relación de dependencia, tal y como se puntualiza en la presente tesis.

Es importante mencionar que para que los contribuyentes realicen su actividad contributiva a favor del Estado, este debe velar que se respeten los derechos que como contribuyentes tienen, y desde luego garantizar su

cumplimiento, es por ello que la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su cuerpo normativo, principios a favor de los contribuyentes:

- Principio de Petición, regulado en el artículo 28 que indica: “Derecho de Petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley...”

Este artículo enfocado a los contribuyentes indica que al ser afectados en su obligación tributaria, tienen derecho a solicitar de las autoridades administrativas la información correspondiente para su pronta solución.

- Principio de publicidad: este principio se regula en el artículo 30:
- Publicidad de los actos administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultarlos, salvo que se traten de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

El artículo citado claramente otorga la facultad a los contribuyentes de poder asistir a las oficinas administrativas a consultar cualquier informe o reporte que tenga relación con su actividad tributaria.

- Principio de Sujeción: regulado en el artículo 154, indica: “los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...”

Este artículo indica que los funcionarios deben respetar y cumplir con la ley de la forma que se encuentra establecida, no deben darle una interpretación que permita ser aplicada a conveniencia.

- Principio de Supremacía Constitucional: este principio se encuentra regulado en el artículo 175, indica: “Jerarquía constitucional: Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

Claramente se indica en el artículo que no pueden crearse leyes que contradigan la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que es la ley máxima del Estado y no puede ser contrariada por una ley ordinaria que venga a regular determinado aspecto, ya que por su simple

contradicción con la Carta Magna sería nula.

- Principio de la doble o múltiple tributación, se encuentra establecido en el artículo 243: “...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...”.

Este principio es de vital importancia para todos los contribuyentes, ya que protege su actividad comercial y contributiva, así como su capacidad de pago, por impedir que sea requerido un impuesto dos veces en el mismo tiempo por el mismo hecho generador.

Así como la Carta Magna establece garantías para los contribuyentes con el fin que se respete su condición. A la vez se debe recordar el cumplimiento de los deberes a los contribuyentes para no ser perjudicados en su actividad tributaria. En el artículo 112 del Código Tributario resalta la obligación de los contribuyentes al indicar:

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) Inscribirse en los registros respectivos... c) Presentar las declaraciones que correspondan... d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente...
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos..
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida...
7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos...
8. Por lo menos una vez cada mes calendario, el contribuyente o responsable deberá consultar los mensajes que la Administración Tributaria le haya enviado a su respectivo buzón electrónico...
9. Permitir a la Administración Tributaria acceder a los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias...

Estas obligaciones indican a los contribuyentes que deben asistir a las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria a presentar sus declaraciones para contribuir al sostenimiento del gasto público realizado por el Estado.

Recordando que la obligación tributaria viene a ser el vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente, en el cual el sujeto activo, que resulta ser el Estado, exige el cumplimiento de sus tributos al sujeto pasivo que resulta ser el contribuyente.

El organizar y administrar adecuadamente los recursos que capta el Estado, requiere de una buena armonía entre las dependencias. El recolectar los tributos de los contribuyentes no es tarea fácil, debe existir una coordinación más que sincronizada en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

Pareciera que cada cuatro años, el nuevo Presidente de la República electo, trae nuevas políticas bien fundamentadas que van a lograr el cambio para el país. Lamentablemente al finalizar el período de gobierno el efecto que deja a los gobernados es lo contrario. El 15 de febrero de 2012 fue aprobada la Ley de Actualización Tributaria que da vida al Decreto 10-2012, Ley que surge con la finalidad de captar los recursos dejados de percibir por el Estado y está integrada por las siguientes reformas:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta o Nueva Ley ISR.
- Impuesto Específico a Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres.
- Ley Aduanera Nacional.
- Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República como lo indica el artículo 1 tiene como objeto:

“Se decreta un impuesto sobre toda renta que tengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean estos nacionales o extranjeros residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro”

Así también, resulta importante señalar lo que indica el artículo 2 de la misma ley que textualmente dice:

“Categorías de la renta según su procedencia: se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Rentas de actividades 2. Rentas de trabajo. 3. Rentas de capital y las ganancias del capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro. Las rentas obtenidas por los contribuyentes no residentes se gravan conforme a las categorías señaladas en este artículo y las disposiciones contenidas en el título V de este libro”.

De conformidad con lo anterior, se establece que la razón de ser de esta ley es precisamente la captación de recursos, a través de gravar toda clase de rentas, independiente de la actividad que se realice. Dentro de una actividad tributaria, el Estado, derivado de su facultad potestativa, obliga a los contribuyentes o también llamados sujetos pasivos para que hagan efectivo el pago de dicho impuesto a favor del fisco.

En relación al Impuesto Sobre la Renta, específicamente hablando de la renta del trabajo en relación de dependencia, puede decirse que se encuentra regulada en el capítulo I, el Artículo 68 de la Ley de Actualización Tributaria conviene determinar como hecho generador “... la obtención de toda retribución o ingresos 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 dicha norma indica que los sueldos, bonificaciones, comisiones, propinas...etc., que perciba el contribuyente da surgimiento al pago de Impuesto Sobre la Renta. De los ingresos brutos que genera un contribuyente, es una exageración calcular el Impuesto Sobre la Renta en base a estas rentas percibidas, por ello el artículo 70 del Decreto 10-2012 indica las rentas exentas al Impuesto Sobre la Renta, al establecer lo siguiente:

“Están exentas del impuesto:

1. 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.
2. El pago de la indemnización por tiempo servido, percibidos por los trabajadores del sector público y privado.
3. 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.
4. 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 participó y los boletos del medio de transporte utilizado.
5. El aguinaldo hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual.
6. La bonificación anual para trabajadores del sector privado y público que establece la Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público hasta el cien por ciento (100%) del sueldo o salario ordinario mensual”.

De conformidad con la descripción de las anteriores normas, cabe señalar que de los ingresos que percibe el contribuyente, menos los ingresos que la ley exonera, se puede establecer la base imponible. El Impuesto Sobre la Renta de la base imponible que según el artículo 73 del Decreto 10-2012 se establecerá con base en los siguientes tipos impositivos:

Tipos impositivos y determinación del impuesto, los tipos impositivos aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, son del cinco y siete por ciento (5% y 7%), según el rango de renta imponible, y se aplican de acuerdo con 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
Q300,000.00 en adelante	Q15,000.00	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 el 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.

Estos tipos impositivos se aplicarán a la cantidad de dinero que sea producto de las rentas generadas por personas residentes en Guatemala que laboren en relación de dependencia, con uno o más empleadores, que supere el monto de Q. 48,000.00 anuales y de las rentas exentas.

Para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta del trabajo en relación de dependencia, este se determina deduciendo del total de ingresos del empleado, de acuerdo a los siguientes razonamientos:

- Un monto de Q. 48,000.00 correspondiente a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna.
- Un monto de Q. 12,000.00 por concepto de Impuesto al Valor Agregado, el cual se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas de gastos personales, la cual deberá presentarse ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año.
- Las donaciones otorgadas a favor de asociaciones, fundaciones, iglesias, partidos políticos y otras entidades sin fines de lucro, legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con su respectiva solvencia fiscal y que las donaciones no excedan al 5% del total de los ingresos anuales o renta bruta.
- Cuotas por contribuciones al Seguro Social, Instituto de Previsión Militar y al Estado por cuotas de regímenes de previsión social.
- Las primas de seguros de vida exclusivamente del trabajador, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate.

- Las tasas impositivas aplicables a la base resultante de los cálculos que se realicen deben estar comprendidos dentro del 5% y 7% dependiendo la cantidad de la renta:

Es importante mencionar que el empleador deberá proporcionar a los trabajadores a quienes se les retenga, la constancia de retención dentro de los 10 días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta y entregar estas retenciones a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

Derivado de estos enunciados se ha regulado el proceder en el artículo 75 del Decreto 10-2012:

Artículo 75. Obligación de retener: todo patrono que pague o acredite a personas residentes en Guatemala remuneraciones de cualquier naturaleza por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en la relación de dependencia, sean permanentes o eventuales deben retener el impuesto sobre la renta del trabajador. Igual obligación deben cumplir los empleados o funcionarios públicos que tenga a su cargo el pago de sueldos y otras remuneraciones, por servicios prestados a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas...

Esta norma es clara, al facultar al empleador a retener el Impuesto Sobre la Renta del trabajo en relación de dependencia de manera anticipada en base al presupuesto anual percibido por el empleado, provocando con dicha acción que se pueda plantear por los inconformes una inconstitucionalidad general parcial, ya que ninguna norma puede ser

superior a la Carta Magna, y esta norma permite al empleador realizar el cobro del Impuesto Sobre la Renta del trabajo de manera anticipada sin descontar la cantidad de dinero que el empleado recolecte en concepto al pago del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, cantidad que le exoneraría o reduciría al pago del Impuesto Sobre la Renta, violentando con esa facultad otorgada al empleador el principio constitucional de la no doble o múltiple tributación.

Surge así la doble o múltiple tributación porque le retienen una cantidad de dinero, por un mismo hecho generador en el mismo tiempo, para el pago del Impuesto Sobre la Renta y el empleador paga otra cantidad en concepto al impuesto al Valor Agregado -IVA- para justificar sus gastos.

Análisis jurídico de la doble tributación en relación de dependencia según Decreto 10-2012.

Al referirnos a la doble tributación del Impuesto Sobre la Renta en el trabajo en relación de dependencia, ha sido necesario estudiar las garantías constitucionales que protegen al contribuyente, lo relacionado a la doble tributación así como la clasificación de las rentas así como los efectos que de todo esto se deriva.

Puede indicarse entonces que las garantías constitucionales vienen a ser los lineamientos que, establecidos en la ley suprema, van a resguardar la actividad de todo contribuyente independiente del impuesto establecido en cualquier ley ordinaria o de la actividad que se realice.

Es importante indicar la obligación tributaria que surge entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente que es el sujeto pasivo que va a ser el vínculo para la exigibilidad de Impuesto Sobre la Renta en el trabajo en relación de dependencia y su exigibilidad.

Se describe de esa cuenta que la actividad tributaria viene a ser la plataforma del Estado que va a permitir la recolección de recursos económicos para lograr el bien común de sus habitantes y al no establecer impuestos a su población se hace imposible lograr el bien común, ya que la actividad contributiva viene a convertirse en el motor del Estado, de la cual se van a derivar efectos jurídicos para ambos sujetos.

Es de resaltar que en el mundo del derecho existe una gran cantidad de estudios, doctrinas y apuntes que enfocan sus conocimientos en el derecho tributario, y de todo lo relacionado al mismo.

Los diferentes estudiosos convienen e indican que los impuestos establecidos por el Estado se convierten en los pilares fundamentales para su existencia jurídicamente hablando, por lo cual se hace referencia al Impuesto Sobre la Renta y su importancia en el presente estudio.

Los juristas coinciden en que los impuestos han surgido de la necesidad de una buena organización social en la que hay un sujeto que jerárquicamente se encuentra en una posición superior a otro grupo social, y quien exige un aporte económico para el mantenimiento de la estructura social.

El pasado nos indica que las leyes que se han creado para establecer un impuesto, y al realizarse la exigibilidad del tributo de dicho impuesto por el Estado, a través de sus diferentes agentes de percepción o retención, contienen situaciones jurídicas que perjudican directamente al contribuyente, provocando una doble tributación por parte del contribuyente a favor del Estado.

Puntualiza la doctrina que la doble tributación se origina cuando el sujeto pasivo, contribuyente, realiza el pago de un impuesto dos veces por el mismo hecho generador en el mismo tiempo y forma, tema fundamental de la presente tesis.

Como se ha establecido dentro de los elementos personal de la obligación tributaria se encuentra el sujeto activo que resulta ser el Estado, y el sujeto pasivo que es el contribuyente, a quien según la obligación tributaria se le exige el cumplimiento del pago del tributo que generalmente se realiza en dinero. Lamentablemente al momento de requerir el pago del impuesto el Estado, por medio de sus agentes autorizados, abusan de sus funciones y hacen que el contribuyente realice una doble tributación sobre el mismo hecho generador, violando las mismas garantías constitucionales que el Estado ha establecido para no perjudicar al contribuyente.

En la doctrina que el Estado como Sujeto activo para requerir los impuestos, debe mantener una relación estrecha con el Organismo Legislativo para que este cree leyes eficientes que no permitan la evasión de impuestos ni tampoco la doble tributación a los contribuyentes que si cumplen con sus obligaciones tributarias.

Se establece que el pago del Impuesto Sobre la Renta debe realizarse de acuerdo a la renta que genere el contribuyente, deduciendo las cantidades que el Decreto 10-2012 exime de dicha obligación, para no realizarle al contribuyente un cobro excesivo que afecte su capacidad de pago.

Surge entonces el tema esencial del presente trabajo de tesis, cuando el cobro del Impuesto Sobre la Renta en relación de dependencia es

realizado de manera doble, es decir que se le cobra dos veces el Impuesto Sobre la Renta al contribuyente por el mismo hecho generador.

En Guatemala para realizar una mejor captación tributaria, el Decreto 10-2012, faculta a los empleadores retener el Impuesto Sobre la Renta que generen los trabajadores-contribuyentes, siguiendo los presentes lineamientos que se presentan a continuación:

- Determinar anualmente o en el inicio de la relación laboral, la Renta Imponible de sus trabajadores haciendo una proyección de sus ingresos en el año y basándose en esa proyección, determinar el Impuesto Sobre la Renta a retener mensualmente a cada empleado hasta completar el total del valor anual.
- Retener mensualmente del salario a pagar al empleado, la cuota del Impuesto Sobre la Renta que le corresponde y entregarle la constancia de retención del Impuesto Sobre la Renta.
- En caso de existir cambios en los ingresos que recibe el empleado en cualquier fecha del período anual de imposición, el empleador deberá realizar el ajuste a la Renta Imponible proyectada.
- Emitir una constancia final del impuesto retenido.
- En el caso que concluya el contrato individual de trabajo antes de finalizar el período de liquidación anual, el empleador deberá emitir una constancia que contenga el monto del impuesto

definitivo, establecido tras reintegrarle las sumas retenidas en exceso.

- En el mes de enero de cada año, los empleadores deben conciliar el impuesto retenido mensualmente con el impuesto determinado sobre la Renta Imponible de cada empleado actualizada al 31 de diciembre.

También se establece que en el caso que el empleador haya retenido sumas que excedan el valor del impuesto, procederá a realizar la devolución al empleado en una o varias cuotas hasta completarlas.

Al analizar los lineamientos indicados se puede establecer que la garantía constitucional de la no doble o múltiple tributación no es respetada para el contribuyente. Los empleadores realizan el cálculo de las rentas generadas por el trabajador de manera errónea, les retienen a los empleados la cantidad del Impuesto Sobre la Renta pero sin descontarle la cantidad que el contribuyente justifica mediante el pago del Impuesto al Valor Agregado, -IVA-. Esto quiere decir que el trabajador a pesar de realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado por la renta que genera y que le beneficiará si llega a cumplir con la cuota establecida, para quedar exento al pago al Impuesto Sobre la Renta, esto no es respetado, le cobran el impuesto a pagar Sobre la Renta sin incluir el pago del Impuesto a al Valor Agregado, imponiéndole con dicho cobro una doble tributación por el mismo hecho generador, que sería en este caso la renta

percibida en relación de dependencia.

Lo cual quiere decir que existe carencia de conocimiento por parte de los empleadores para determinar la cantidad a retener del Impuesto Sobre la Renta a sus empleados. Si el Estado crea normas que le van a beneficiar para la recolección de los tributos este también debe analizar que dichas normas no provoquen inconstitucionalidades generales de carácter parcial como ocurre con el artículo 75 del Decreto 10-2012. Debe crear instituciones que velen la aplicabilidad de las normas de manera justa, que limiten el abusos de poderes y eviten errores que perjudique a los contribuyentes, he impidan realizar doble cobro por el mismo hecho generador como ocurre en el cobro que retienen el empleador al Impuesto Sobre la Renta en relación de dependencia.

Conclusiones

- ✓ Se concluye que el Estado debe analizar detenidamente una ley o norma tributaria antes de decretarla y que entre en vigencia, ya que por su negligencia provoca, como la norma establecida en el artículo 75 del Decreto 10-2012, que se impugne con una inconstitucionalidad general de carácter parcial, ya que esta norma entra en conflicto con el principio constitucional que prohíbe la no doble o múltiple tributación.
- ✓ Se concluye que a los empleados en la relación de dependencia se les viola el principio constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación, ya que los empleadores en su función de retención, de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, no la realizan de manera acertada, realizan cobros de manera errónea y fuera de lo legal, afectando el patrimonio generado por los contribuyente.
- ✓ Se concluye que el cobro del Impuesto Sobre la Renta realizada de manera inadecuada e ilegal, provoca que el contribuyente realice dos veces el pago por el mismo hecho generador, provocando con ello la doble o múltiple tributación.

- ✓ Se concluye que el Estado debe crear instituciones o establecer programas de orientación, para capacitar a todos los agentes de retención de tributos para que estos realicen su actividad de manera legal; y, debe establecer sanciones para aquellos que realicen cobros o retengan los impuestos, de manera ilegal, como ocurre con los empleados en relación de dependencia a quien se viola el principio de la no doble tributación por la negligencia del empleador.

Referencias

Leyes

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

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

Ley orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Decreto 1-98. Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012. Congreso de la República de Guatemala.

Diccionario

Osorio M. (2004). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta.

Libros

Chicas, J. (2000). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala. C. A.

Delgadillo, L. (2012). *Principios de Derecho Tributario*. (5ta ed.) México. Editorial Limusa.

López, O. (2009) *Tesis de Grado, Violación al principio constitucional que prohíbe la doble tributación*. Universidad de San Carlos de Guatemala.

Martínez, R. (2002) *Tesis de Grado, La aplicación del plazo de prescripción a las obligaciones tributarias*. Universidad de Francisco Marroquín.

Monterroso, Gladys. (2005). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala, C. A.