

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS
COMERCIANTES**

PEDRO CANEL GARCÍA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2005.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS
COMERCIANTES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

PEDRO CANEL GARCÍA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2005.

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Jorge Emilio Morales Quezada
VOCAL V:	Br. Manuel de Jesús Urrutia Osorio
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Hugo Haroldo Calderón Morales
Vocal:	Lic. José Alfredo Aguilar Orellana
Secretario:	Lic. Héctor David España Pinetta

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Menfil Osberto Fuentes Pérez
Vocal:	Lic. Luis Roberto Romero Rivera
Secretaria:	Licda. Marisol Morales Chew

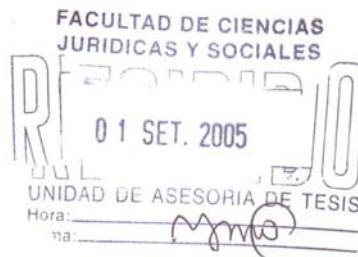
NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis”. (Artículo 25 del reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).



Estudio Jurídico

Guatemala, 1 de septiembre de 2005

Señor:
Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad.



Señor Decano:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que en cumplimiento de providencia de Decanato, de fecha cuatro de marzo de dos mil cinco, he asistido con carácter de Asesor o Consejero de Tesis al Bachiller: PEDRO CANEL GARCÍA, en la elaboración del trabajo titulado:

“ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES”

Al finalizarse la elaboración del mismo, atentamente le informo:

- a) Que dicho trabajo se realizó bajo mi inmediata asesoría, durante su elaboración le hice al autor recomendaciones y sugerencias con respecto a la bibliografía que debió ser consultada en la materia, así como sobre el cumplimiento de los requisitos, que exige el reglamento respectivo, para trabajos de tesis.
- b) En la elaboración del indicado trabajo, el autor siguió las instrucciones y recomendaciones que le hice en cuanto a la presentación y desarrollo del mismo.
- c) El trabajo de tesis, consta de cinco capítulos, los cuales en su orden tratan los siguientes temas: Antecedentes Históricos de la Tributación Fiscal en Guatemala; Generalidades acerca de los Tributos; Clasificación de los Tributos; Obligaciones Tributarias de los Comerciantes; Presentación, Análisis y Resultado de Campo; así como se finalizó el trabajo con las conclusiones pertinentes.
- d) En consecuencia, estimo que el trabajo del Bachiller PEDRO CANEL GARCÍA, sí reúne los requisitos exigidos por el Reglamento para Exámenes Técnico Profesional y Público de Tesis.



Atentamente,

Lic. Otto René Arenas Hernández.
Asesor de Tesis
Col. 3805.

Lic. OTTO RENE ARENAS HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO
"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, seis de septiembre del año dos mil cinco.-----

Atentamente, pase al LIC. ROBERTO MEDINA HERRERA, para que proceda a Revisar el trabajo de Tesis del estudiante PEDRO CANEL GARCÍA, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES" y, en su oportunidad emita el dictamen correspondiente.-

MIAE/slh

Lic. Roberto Medina Herrera
Abogado y Notario



Guatemala, 20 de septiembre de 2005

Señor:
Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad.

En atención a la designación de ese decanato, según providencia de fecha seis de septiembre de dos mil cinco, procedí a revisar el trabajo de tesis denominado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES" elaborado por el estudiante PEDRO CANEL GARCÍA.

Dicho trabajo de tesis enfoca las obligaciones tributarias de los comerciantes en un tema tan trascendental en el ámbito nacional y tan necesario. Eventualmente podría constituir un aporte importante en el futuro en tal tema. El alumno ha hecho acopio de las observaciones y requerimientos formulados por el suscrito. Además concurren los requerimientos y calidades inherentes a este tipo de trabajos, por lo que resulta procedente emitir dictamen favorable al mismo.

Deferentemente,

Lic. Roberto Medina Herrera
Abogado y Notario
Colegiado No. 3546

ROBERTO MEDINA HERRERA
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 3546

UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, catorce de octubre del año dos mil cinco.---

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del
estudiante PEDRO CANEL GARCÍA, Intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS COMERCIANTES", Artículo 22 del Reglamento de
Exámenes Técnico Profesional y Público de tesis.--

MIAE/slh



DEDICATORIA

- A DIOS: Por ser mi fortaleza, mi luz, mi guía; por concederme sabiduría y por prestarme la vida para gozar de este gran éxito.
- A MIS PADRES: Alfonso Canel y Justa García. Por su amor incondicional, por su esfuerzo, por sus consejos sabios que me han brindado.
- A MIS HERMANOS: Catalino, Elena, Alejandra, Olivia, Rodrigo, Vicente, Clara, con sincero cariño, porque hemos compartido buenos y malos momentos y una vez más compartimos este éxito.
- A MIS SOBRINOS: Servir de ejemplo para su vida futura.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala; gloriosa casa de estudios en la cual se imparten los conocimientos científicos y sociales para que cada egresado pueda ser pilar del desarrollo del país.
- A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; por permitirme adquirir los conocimientos necesarios para graduarme de una de las profesiones más nobles como la de abogado y notario y licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.
- A MI ASESOR DE TESIS: Lic. Otto René Arenas Hernández; por su dedicación y guía en la realización de la misma.
- A MI REVISOR DE TESIS: Lic. Roberto Medina Herrera
- A MI PADRINO DE GRADUACIÓN: Gracias por todo su apoyo y acompañarme en este acto inolvidable para mí.
- A MIS AMIGOS Y AMIGAS: Que han compartido mis alegrías, demostrando con ello que la verdadera amistad, que es lo más importante que puede tener una persona.
- A MIS COMPAÑEROS DE ESTUDIO: Deseándoles éxitos tanto profesionales como personales.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos de la tributación fiscal en Guatemala	1
1.1 La implementación del IVA en Guatemala	1
1.2 La resolución del IVA: Los protagonistas explican	2
1.3 La reforma tributaria de 1987	3
1.4 La reforma tributaria de 1992	5
1.5 La reforma tributaria de 1994	7
1.6 Reforma a la ley de Impuesto al Valor Agregado y los Acuerdos de Paz	9
1.7 Decretando el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz.....	11

CAPÍTULO II

2. Generalidades acerca de los tributos.....	13
2.1 Definición de tributo.....	13
2.2 Principios constitucionales que rigen el derecho tributario	14
2.2.1 De legalidad.....	14
2.2.2 De capacidad económica	16
2.2.3 De igualdad	16
2.2.4 De generalidad	18
2.2.5 De progresividad	19
2.2.6 Vigencia, extinción y exenciones de los tributos.....	19
2.2.6.1 Vigencia.....	19
2.2.6.2 Extinción	20

	Pág.
2.2.7 El pago	21
2. 2.8 La prescripción	21
2. 2.9 La confusión	21
2. 2.10 Otras formas de extinción de la obligación tributaria	22
2. 2.11 La condonación y remisión	22
2. 2.12 La compensación	23
2. 2.13 Exenciones	23

CAPÍTULO III

3. Clasificación de los tributos.....	25
3.1 Los impuestos	27
3.1.1 Definición.....	27
3.1.2 Características.....	28
3.1.3 Elementos.....	29
3.2 Las tasas	32
3.2.1 Definición.....	32
3.2.2 Características.....	33
3.3 Contribuciones especiales.....	34
3.3.1 Definición.....	34
3.3.2 Características.....	36

CAPÍTULO IV

4. Obligaciones tributarias del comerciante	37
4.1 Impuesto al Valor Agregado IVA	37
4.1.1 Base del impuesto en las ventas	37
4.1.2 Del impuesto a pagar.....	38
4.1.3 Declaración y pago del impuesto.....	38
4.1.4 Forma de pago	39
4.2 Impuesto Sobre la Renta.....	39

	Pág.
4.2.1 Objeto	39
4.2.2 Campo de aplicación	39
4.2.3 Elemento temporal del hecho generador.....	40
4.2.4 De la renta bruta	40
4.2.5 Declaración jurada anual de los contribuyentes y pago del impuesto	40
4.2.6 Declaración jurada trimestral de los contribuyentes y pago del impuesto definitivo sobre la renta.....	41
4.3 Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz	43
4.3.1 Materia del impuesto	43
4.3.2 Definiciones para los efectos de esta ley, Decreto 19-04 ...	43
4.3.3 Hecho generador	44
4.3.4 Sujeto pasivo	44
4.3.5 Período de imposición	45
4.3.6 Base imponible	45
4.3.7 Tipo impositivo.....	45
4.3.8 Determinación del impuesto	46
4.3.9 Pago del impuesto.....	46

CAPÍTULO V

5. Presentación, análisis y resultado del trabajo de campo	47
CONCLUSIONES	53
RECOMENDACIONES.....	55
BIBLIOGRAFÍA.....	57

(i)

INTRODUCCIÓN

Los tributos son uno de los temas más importantes de las disciplinas jurídicas: tributarias y financieras, tanto en sus raíces históricas como en nuestros días, puesto que es de los ingresos más fuertes para el Estado. Por esta razón, se define de la manera siguiente la obligación tributaria establecida y exigida unilateralmente por el Estado, o delegada a otra entidad de derecho público, mediante ley. Es prestada en dinero proporcionalmente, sin esperar ninguna venta particular, gravando de este modo los ingresos de las personas jurídicas individuales o colectivas privadas, especialmente el patrimonio y la renta de éstos, o el gasto de los mismos y que sirve para cubrir las actividades financieras del aparato estatal.

Existen varias obligaciones tributarias, dentro de las conocidas están, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Pago Trimestral y Pago Anual, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, que constituyen el centro de mi investigación y que, además, se encuentran en la legalización tributaria nacional. Es por esta razón que la tesis la titulo: **Análisis jurídico de la obligaciones tributarias de los comerciantes**, que comprende la interpretación y aplicación de las leyes tributarias guatemaltecas vigentes, en completa armonía con lo escrito por connotados tratadistas del derecho financiero. Además, sugiero que nuestro sistema tributario debe recaudar y exigir los impuestos conforme al postulado de justicia tributaria, en donde el que

(ii)

tiene capacidad contributiva, debe tributar más y el que no tiene, debe tributar menos. De este modo, el Estado obtendrá más ingresos en concepto de impuestos, para garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.

La tesis está compuesta de cinco capítulos, concatenados entre sí, escrita en lenguaje claro y sencillo, de tal manera que pueda ser entendida por cualquier persona, tales como contribuyentes, estudiantes, profesionales, afines al derecho tributario y financiero.

Por aparte, agradezco la estrecha colaboración de empleados del Ministerio de Finanzas Públicas, catedráticos de nuestra máxima casa de estudios, bibliotecarios, pequeños industriales y comerciantes; a quienes acudí para confirmar mi investigación y el correcto desarrollo de la presente tesis.

Por lo que mi mayor anhelo es que la misma sea leída desde el principio hasta el final, y que constituya un aporte mínimo para la docencia, especialmente a los contribuyentes comerciantes. No me resta más que decir, que el futuro investigador construya hacia lo infinito lo hasta aquí escrito.

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos de la tributación fiscal en Guatemala

1.1 La implementación del IVA en Guatemala

El 11 de julio de 1983 se promulgaron los decretos que suprimieron 13 impuestos y tasas y se creaba el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una tasa del 10%. Otras medidas fueron la derogación del impuesto del timbre siendo además modificado el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto sobre las exportaciones agropecuarias. Las medidas entraron en vigencia del 1 de agosto de aquel año, pero pocos días después sufriría modificaciones la ley del IVA.

Como se ha dicho, la introducción del IVA constituyó la mayor novedad en la vida tributaria nacional. La ley respectiva introdujo la figura del crédito fiscal y fijó la liquidación del impuesto de manera mensual. Se estimaba que con sistemas administrativos similares a los empleados en América Latina, la tasa del 10% podía recaudar impuestos por un monto equivalente a la mitad de la tasa, esto es 5% del PIB. La ley estableció una lista de 158 artículos exentos, que incluyó productos alimenticios, medicinas, insumos agropecuarios, útiles escolares, derivados del petróleo, herramientas manuales publicaciones. Entre los servicios no personales exentos estaba el transporte terrestre, la enseñanza privada, las actividades financieras, el arrendamiento de la vivienda, las actividades de exportación y el hospedaje hasta finales de 1984.

De acuerdo con la ley, el impuesto debía cobrarse sobre todas las ventas o importaciones de mercaderías que no gozarán de exenciones, así como sobre el valor de los servicios no personales prestados, siempre que se hubiera inscrito como contribuyente.

La liquidación que el contribuyente debía hacer al fisco mensualmente por el impuesto cobrado en cada una de las operaciones gravadas, se debía determinar sustrayendo a dicho monto el total del tributo.

Qué el mismo contribuyente hubiera pagado en sus compras en el mismo período.

1.2 La reducción del IVA: Los protagonistas explican

Impulsado por las circunstancias que se fueron conformando con el gobierno militar anterior, el uno de octubre de 1983 a poco menos de dos meses de iniciado su gobierno, alcanzado mediante un golpe militar por acuerdo del Consejo de Comandantes al autoproclamado presidente Efraín Ríos Montt, la administración, del nuevo Jefe de Estado Oscar Humberto Mejía Víctores, reduce el IVA del 10 al 7%, (Decreto Ley 120-83), y al mismo tiempo decide ampliar la lista de productos exentos de 158 a 327, esto es, más del doble.¹

¹ VALDEZ, Fernando y Mayra Palencia. **Los dominios del poder la encrucijada tributaria**. Págs. 54 y 72.

¿Por qué se rebajó el IVA del 10 al 7%? preguntamos al ex ministro Figueroa Villate, por medidas políticas, no hay ninguna justificación, sólo medidas políticas, nos respondió.

Para contrastar las respuestas, interrogamos al general Oscar Humberto Mejía Víctores sobre las razones para la decisión de disminuir la tasa del IVA, la cual asocia a una estrategia que rebasaba ampliamente las racionalidades implícitas en un tema como el tributario, le voy a decir que fue un aspecto político, teníamos que ganarnos la voluntad del pueblo, el ejército había perdido con el 10% (fijado como tasa del IVA), con un general Ríos, que se había proclamado presidente de la República, entonces la imagen era que el ejército lo puso, entonces lo político era bajar la tasa, y la bajamos, ese fue puro aspectos políticos como también la idea democrática de la transición, quitemos los tribunales de fuero especial, devolvámosle la autonomía al deporte , al IGSS, quitemos el consejo de Estado que era más que todo una nigua para entretenerse y que no hubieran elecciones nuevas.

1.3 La reforma tributaria de 1987

La reforma fiscal de 1987, daría lugar a la más importante controversia entre el Gobierno de Vinicio Cerezo Arévalo y el Liderazgo Empresarial, el que se iría incluso a un paro patronal y después, por interpósitas personas, interpondría recursos de inconstitucionalidad.

Una zona de argumentación privilegiada del liderazgo empresarial es que los gobiernos se preocupan por el lado ingresos y no por el lado de gastos. Todo problema relacionado con gastos, argumentan, es enfrentado por los gobernantes en términos de ampliación presupuestaria, y en breve, mediante la puesta en vigor de nuevos o mayores impuestos cuando no mediante la emisión inorgánica, como el pasado reciente.

La versión del ex presidente Vinicio Cerezo Arévalo. Se creó una comisión de mediación que presidió Alvaro Arzú (a la sazón Alcalde de Ciudad de Guatemala). La versión que hemos recogido de los empresarios entrevistados es que el presidente no respetó los acuerdos.

Yo diría que la verdad histórica en el año 1987 es que nos equivocamos la empresa privada y el gobierno, ellos se equivocaron en rechazar una reforma tributaria que era razonable, moderada y que además le hubiera permitido al país ir creciendo, y a ellos seguir ganando todo el dinero que estaban ganando y nosotros nos apresuramos porque nos dimos cuenta que una guerra muy prolongada nos causaba muchos problemas políticos y creíamos que podíamos imponer una ley sin el debido consenso, debimos posponer unos seis meses la discusión y probablemente hubiéramos conseguido buena parte de lo que queríamos sin el enfrentamiento.

Nos equivocamos por impaciencia y apresuramiento, por cólera porque sentíamos que ellos nos decían una cosa y nos boicoteaban, y ellos por temor, porque la verdad, ellos temieron que si imponíamos una reforma tributaria después podría venir la reforma agraria y la reforma de la propiedad, es decir que íbamos a ir imponiendo leyes reformistas.

Acuérdese que teníamos 30 años de mitos, la DCG era la izquierda para ellos, queríamos la reforma comunista del país y ellos se prepararon contra (esa posibilidad), y se arrepintieron porque se dieron cuenta de que la lucha en contra nuestra les costó tres años de desarrollo económico y pérdidas de dinero, ellos deberían de tener la hidalguía de reconocer que se equivocaron así como yo que (fui) presidente reconocer que nos equivocamos, a veces es mejor (dedicar) más tiempo en la búsqueda de un acuerdo de consenso. Como siempre he dicho: el máximo grado de un acuerdo de consenso. Como siempre he dicho: el máximo grado de acuerdo posible dentro del desacuerdo no es el acuerdo total, no es posible, alguien va a tener que ceder. Pero que se dedicaron a ellos a hacer: a comprar nuestra mayoría, nos quitaron 18 votos con la excusa de la candidatura de René de León (fundador de la DCG, y luego, disidente político), fue una maniobra perfecta y nosotros nos quedamos sin gobernar en el congreso dos años.²

1.4 La reforma tributaria de 1992

Jorge Serrano Elías asume el cargo de presidente de la República en enero

² VALDEZ, Fernando y Mayra Palencia. Op. Cit. Págs. 136 y 154

de 1991 en una contienda electoral cuyos resultados asombraron a diversos sectores.

El área fiscal también fue presa de acciones coyunturales de atención a la crisis financiera acumulada en el gobierno. La visión oficial del presidente Serrano respecto al tema fiscal fue conocida hasta noviembre de 1991 al proponer una reorientación de la política en procura de un desenvolvimiento sano de las finanzas públicas, de un control de déficit del Estado y de una mejora en la presentación de los servicios públicos, en el mantenimiento y ampliación de la infraestructura económica y social, en el cumplimiento de las obligaciones financieras internas y externas, así como en la administración pública.

Además estableció como objetivos básicos de la política fiscal para el corto y mediano plazo la reducción del déficit fiscal; el fomento de una asignación eficiente de los recursos, mediante la modificación del destino del gasto en beneficio del gasto social recurrente y de la inversión en infraestructura económica y social; contribuir al aumento de la productividad de las inversiones privadas, por medio de la ampliación y mejoramiento de la infraestructura básica; promover una distribución equitativa del crecimiento económico.

Tampoco en esta área Serrano contaba con una agenda tributaria específica y la falta de recursos presionó para encontrar mecanismos de corto plazo que permitieran atender las demandas más apremiantes: los ingresos

corrientes disminuían y persistía la amenaza de no poder financiar los sueldos y salarios del aparato burocrático en forma sostenida.

Los gastos militares y confidenciales eran una presión permanente, insoslayable, la deuda flotante con diferentes proveedores ascendía a Q. 700 millones; las ventanillas financieras con organismos internacionales de crédito se encontraban cerradas y la asistencia del gobierno de Estados Unidos a través de AID y los programas PL-480 y de apoyo económico se encontraban en suspenso por incumplimiento en el servicio de la deuda (en ese momento ascendía a \$ 182 millones) así como por modificaciones de política del mismo gobierno. Con ese panorama el déficit fiscal que se había previsto para 1991 era de Q. 800 millones.³

Las iniciativas tributarias fueron: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, unificación y nivelación de la parte III del arancel centroamericano de importación, impuesto a la importación y consumo de petróleo, impuesto territorial, impuesto del timbre y papel sellado.

1.5 La reforma tributaria de 1994

La crisis institucional provocada por el autogolpe del expresidente Jorge Serrano Elías, en mayo de 1993, con el apoyo de un sector del ejército, el autogolpe pretendió la disolución del Congreso y la Corte Suprema de Justicia, la derogación de varios derechos civiles incluidos en la Construcción Política de la

³ VALDEZ, Fernando y Mayra Palencia. Op. Cit. Págs. 199-2002

República y la convocatoria a elecciones para un nuevo Congreso. La crisis duró diez días, después de la cual ascendió a la presidencia el ex procurador de los derechos humanos, Ramiro de León Carpio.

La integración del gabinete

Siendo que Ramiro de León no asume el gobierno como resultado de un proceso electoral sino de una crisis política derivada de un golpe de Estado, no existe una preparación previa de un programa de gobierno. Concedió prioridad a lograr la estabilidad política, consolidar la democracia y el Estado de derecho. Esos fueron sus objetivos de primer orden siempre, nos comentó Pluvio Mejicanos Loarca, vice ministro de finanzas públicas para el área de ingresos.

El presidente Ramiro de León Carpio, en apoyo a la recaudación tributaria se creó durante los primeros seis meses de gobierno la figura de procurador fiscal para perseguir los delitos fiscales como evasión y malversación de impuestos.

Por primera vez en la historia fiscal de Guatemala se promueve la tipificación del delito fiscal como parte del código tributario e impulsa el incremento de las sanciones por delitos fiscales, como parte de la reforma tributaria que promueve en 1994.

Por otra parte, el incumplimiento de las metas macroeconómicas convenidas con el FMI en el acuerdo stand by suscrito en 1992, gestó un nuevo impasse a la

relación con dicho organismo hasta en tanto se evidenciaran mejores resultados en el área fiscal. A finales de 1993, aún en el ejercicio del cargo de ministro de finanzas Richard Aitkenhead, el gobierno ante la imposibilidad de honrar los compromisos adquiridos promueve nuevas negociaciones con el FMI suscribiendo un nuevo acuerdo sombra que además de incluir las mismas condicionalidades del acuerdo stand by firmado en 1992, acepta considerar el incremento del IVA al 10% en 1994. Este acuerdo no dio lugar a ningún financiamiento sino más bien era un certificado de buena conducta ante la comunidad financiera internacional.⁴

Los principales agregados de la reforma tributaria anunciados por la ministra de finanzas, en 1994 fueron los siguientes: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto único sobre inmuebles, bebidas alcohólicas, destiladas y otras, circulación de vehículos terrestres, aéreos y marítimos, reformas al código penal.

1.6 Reforma a la ley del impuesto al valor agregado y los acuerdos de paz

Después de suscribirse, el seis de marzo de 1994, durante el gobierno de Ramiro de León Carpio el acuerdo sobre la identidad y derechos de los pueblos indígenas, la URNG al parecer decide cambiar el ritmo del proceso a espera de lo que resulte de las elecciones presidenciales.

⁴ VALDEZ, Fernando y Mayra Palencia. Op. Cit. Págs. 265-270

Aclarado el panorama poselectoral, el seis de mayo de 1996 en la ciudad de México, se firmo el acuerdo sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria.

El Pacto Fiscal constituye un acuerdo social amplio y representativo de los derechos y obligaciones de los guatemaltecos frente al Estado, con una visión de país que se desea alcanzar, fundamento en los compromisos enmarcados dentro de la Constitución Política de la República y de los acuerdos de paz en relación con los temas de la política fiscal que comprenden balance fiscal, ingresos del estado, administración tributaria, gasto público, deuda pública, gestión del patrimonio público y descentralización fiscal.

Como resultado del pacto fiscal y del proceso de concertaciones que se derivo del mismo, se acordó con los sectores empresarial, colectivo social, comisión de acompañamiento e invitados para el acuerdo político para el financiamiento de la paz, el desarrollo y la democracia, suscrito el 20 de junio del año 2000, en el que se acordó la modificación de tarifas de impuestos, como el impuesto al valor agregado que se propone incrementar del 10% al 12% para cumplir con la asignación suficiente de recursos, a efecto que el Estado pueda financiar la inversión social y dar cumplimiento a los Acuerdos de Paz y el pacto fiscal.

1.7 Decretando el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz

Que diversas instancias de deliberación y diálogo social se han manifestado libremente a favor de tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario con el objeto de enfrentar la situación económica que actualmente vive el país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los acuerdos de paz; logrando así el cumplimiento del fin supremo para el cual está organizado, siendo éste el bien común, garantizando así, a los habitantes de la República, su desarrollo integral.

Para tal objetivo, es primordial fortalecer la recaudación tributaria decretando un impuesto extraordinario y temporal, que grava la actividad mercantil o agropecuaria, acreditable al impuesto sobre la renta, que se ajuste a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, de igualdad y generalidad, que no sea confiscatorio y que evite la doble tributación.

CAPÍTULO II

2. Generalidades acerca de los tributos

2.1 Definición de tributo

Son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado para el efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos sometidos a la misma.

Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Definición de Guliani: Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos a la misma.⁵

Héctor Villegas: “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”⁶

Del Código Tributario: Tributos son las prestaciones comúnmente en

⁵ GULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 263

⁶ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 320

dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Del investigador: Son prestaciones en dinero que el contribuyente o ciudadano paga al Estado para que cumpla con bien común.

Pérez Royo: El tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.⁷

2.2 Principios constitucionales que rigen el derecho tributario

2.2.1 De legalidad

El principio de legalidad tributaria se encuentra establecido en el Artículo 239, de nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria
- Las exenciones

⁷ PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Págs. 33-39.

- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- La base imponible y el tipo impositivo
- Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos
- Las infracciones y sanciones tributarias

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes.

Aparte de su significado político en el esquema constitucional de división de poderes, esta exigencia de autoimposición se ha ligado durante mucho tiempo a la garantía estrictamente individual frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad del ciudadano. Dentro del conjunto de valores del Estado social y democrático de derecho de nuestra Constitución, es necesario, sin embargo, reconocer al principio de legalidad tributaria un significado o fundamentación plural.

El principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación no unívoca sino plural, aunque, dentro de las exigencias o razones que abonan dicho principio, sobresale, a nuestro juicio, la relativa a la garantía de democracia (pluralismo, respeto de las minorías, publicidad) en el procedimiento de establecimiento de los tributos.⁸

2.2.2 De capacidad económica

Este principio informa la exacción de los impuestos en cuanto al pago de éstos últimos que deriva de la mera titularidad de una capacidad económica expresada con uno y otros bienes o medios económicos, sin que, por tanto, exista prestación administrativa individualizada en favor del contribuyente. La fuente y el fundamento del impuesto radica precisamente en la capacidad económica o de pago.

La capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de La equidad en la distribución de los impuestos. De aquí que la renta y otros impuestos determinen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sin tener en cuenta si el contribuyente es usuario o destinatario de bienes o servicios públicos.

2.2.3 De igualdad

Constituye un valor, no solo del sistema tributario, sino del conjunto del

⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. Op. Cit. págs.41-42

ordenamiento. Lo proclama en su Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre si.

Todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad de condiciones, para evitar arbitrariedades, si dos personas están en igualdad de condiciones deben de ser tratados de igual manera, esto no significa que paguen lo mismo.

Este principio no se refiere a la igualdad numérica que dará lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Ya Adam Smith, en su libro “La riqueza de las naciones”, reflexionaba sobre la idea de que los súbditos debían contribuir con el Estado en proporción a sus respectivas capacidades, lo que significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.

2.2.4 De generalidad

Este principio, tal como lo señala en su libro curso de finanzas, derecho financiero y tributario, el profesor Héctor B. Villegas, alude al carácter extensivo de la tributación y significa que una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan, según la ley la aparición del deber de contribuir, este deber de ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, género, nacionalidad, edad.

Agrega, además, el autor que venimos consultando que este principio se refiere más un aspecto negativo que a uno positivo, no se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta.

Se entiende que el gravamen se debe de establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él. Los límites de la generalidad están constituidos por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales - ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible.

Entonces podemos concluir que este principio ordena que todos los contribuyentes que de conformidad con la ley están obligados a pagar los

impuestos, los deben de pagar para evitar que hayan sectores privilegiados que no paguen impuestos.⁹

2.2.5 De progresividad

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

Debe ponerse de relieve que la progresividad es un carácter que afecta, no a cada figura tributaria singular, sino al conjunto del sistema. Lo cual exige lógicamente que en este tengan un peso suficientemente importante los impuestos con carácter progresivo. Además, es necesario que la progresividad de estos impuestos no se reduzca a letra de la ley, sino que sea hecha efectiva en la práctica, conteniendo dentro de límites razonables el fraude fiscal.

2.2.6 Vigencia, extinción y exenciones de los tributos

2.2.6.1 Vigencia

Reiteradamente he expuesto que la única fuente de los impuestos en

⁹ NAJERA FLORES, Lizett Y Carmen Díaz Dubón. **Derecho tributario**. Págs.19 y 20

Guatemala, es la ley, basándome en el principio *Nullum Tributum sine lege*. La ley tiene nacimiento y muerte. El período de tiempo en que perdura la ley, hasta ser sustituida por otra total o parcialmente, se le conoce con el nombre de vigencia. El tratadista, Guillermo Cabanellas afirma:¹⁰ La vigencia de la ley su vida o posible aplicación se extiende desde el plazo para su afectividad señalado al promulgarla hasta que se deroga expresa o tácita por otra posterior.

2.2.6.2 Extinción

No debe confundirse las formas de extinción de las obligaciones que son los contemplados por nuestro código civil, con la forma de extinción de impuestos, Aunque debe aclarar que existen algunas similitudes como por ejemplo; en que ambas instituciones tienen el mismo objetivo que es extinguir una obligación.

Analizaremos a continuación los modos como se extingue la obligación tributaria:

- El pago
- La prescripción
- La confusión
- Otras formas de extinción
- La condonación y remisión
- La compensación

¹⁰ CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Tomo VI. Pág. 700

2.2.7 El pago

Dentro de la disciplina del derecho tributario, el pago es considerado definitivamente como un modo o un medio natural para la extinción de la obligación tributaria, así lo afirma el tratadista Manuel de Juano.¹¹ Pago constituye el medio para la extinción de la obligación fiscal.

2.2.8 La prescripción

Entendemos por prescripción: el no ejercicio por el ente público de lo que constituyen la esencia del derecho de exacción, esto es, no descubrir el hecho tributario o no liquidar la correspondiente deuda. La prescripción es otra forma de extinción de los impuestos, mediante la inacción por parte del Estado o cualquier ente público, en calidad de sujeto activo de la realización jurídica tributaria, durante el tiempo determinado por la ley. En la prescripción extintiva se libera el contribuyente por el mero transcurso del tiempo establecido por la ley, sin que el Estado haga efectivo su derecho de reclamación de la deuda tributaria.

2.2.9 La confusión

Se da cuando en una misma obligación tributaria, se reúnen las

¹¹ JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Pág. 110

calidades de sujeto activo y sujeto pasivo a la vez, dicho en otras palabras, cuando el Estado resulta a la vez contribuyente. Aunque debe aclararse que tanto los bienes como las actividades del Estado, no están sujetas a impuestos. Sin embargo, existe la posibilidad, de que el Estado resulte siendo heredero del contribuyente, en virtud de que éste no tenga quien lo suceda en sus bienes. Entonces, el Estado se constituye, en sujeto activo (exigiendo el impuesto relacionado), y en sujeto pasivo, que debe pagar dicho impuesto, se confunde la obligación tributaria, y trae como consecuencia la extinción de la misma. Se encuentra estipulado en el Artículo 35 del decreto 6-91 código tributario.

2.2.10 Otras formas de extinción de la obligación tributaria

2.2.11 La condonación y remisión

Significa que el Estado perdona o renuncia al derecho que tiene de percibir el pago de un impuesto ya determinado por el mismo, liberando así al contribuyente. En algunas legislaciones como Argentina, existe esta facultad tal como lo cita Guliani Fonrouge¹² que señala: Es indudable que el poder legislativo puede dictar leyes de condonación de tributos y sanciones fiscales. Sin embargo no en todos los países existe esta facultad, por ejemplo, en Italia, es rotundamente prohibido otorgar tal beneficio, tal como expone dicho autor.

¹² GULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. Pág. 526.

La diferencia entre remisión y exención estriba en que la primera existe, un impuesto establecido que debe ser pagado por el contribuyente, mientras que en la exención, definitivamente impide el nacimiento de la obligación tributaria. En nuestra legislación, no existe una norma que favorezca ni que impida de tal manera, que no debe otorgarse en virtud de que se violaría el mínimo de sacrificio en la igualdad de los impuestos del principio de justicia.

2.2.12 La compensación

La compensación es otro modo de extinción de los impuestos, en nuestra legislación tributaria, se plasma a manera de ejemplo: en el impuesto de herencias, legados y donaciones, que establece. Cuando al formularse alguna liquidación se estableciere un total inferior al entero, efectuado por la sucesión, se devolverá la diferencia que resultare, siempre que no existieren adeudos pendientes por concepto de otros impuestos, en cuyo caso se aplicará el pago de éstos.

2.2.13 Exenciones

Llegamos a esta institución donde el contribuyente es aliviado de cierta obligación tributaria por el fisco, porque el legislador ha previsto en forma técnica y concienzuda el beneficio a favor de personas individuales o colectivas, sea para incentivar la creación o el desarrollo económico, o sea, porque no tienen capacidad contributiva.

CAPÍTULO III

3. Clasificación de los tributos

Doctrinariamente los tributos se clasifican en:

- Los impuestos
- Las tasas y
- Las contribuciones especiales

No obstante la Constitución Política de la República y el código tributario incluyen a los arbitrios dentro de la clasificación de los tributos y omiten, erróneamente, a la tasas. Al respecto el Licenciado Hugo Argueta Figueroa advierte: “Cuando se propuso en una de las comisiones de la Asamblea Nacional Constituyente la estructuración amplia y adecuada del principio de legalidad tributaria, se destacó la necesidad de sujetar a dicho principio los tributos técnicamente reconocidos, tanto por el derecho financiero como por la ciencias de las finanzas, a saber: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por un error, cuyos orígenes desconocemos, se excluyeron las “tasas” del Artículo respectivo y en su lugar, se incluyeron los “arbitrios”.

Esto resulta imposible, desde el punto de vista técnico, ya que la teoría tributaria, en todas partes del mundo, sólo reconoce tres clases de tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. La tasa, es el tributo cuya

obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Su producto no debe pues, tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Ahora bien, el arbitrio no existe como figura tributaria autónoma y lo que le da ese nombre específico, es únicamente su particularidad de ser un tributo cuyo sujeto activo en lugar de ser el Estado es el Municipio.

En otras palabras, el arbitrio es el tributo decretado a favor de un municipio y como tal puede asumir la forma de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial. Resulta adecuado entonces hablar de arbitrios- impuestos, arbitrios-tasas y arbitrios contribuciones, según sea la figura técnico jurídica que adopte el tributo establecido a favor de un municipio. Lo anterior demuestra que fue un error excluir las tasas del Artículo Constitucional que consagró el principio de legalidad e incluir a saber con que criterio, a los arbitrios que como ya dijimos, no tienen autonomía conceptual, ni son tributos con características propias, distintas a las que caracterizan a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹³

El código tributario en el Artículo 12 define arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Ningún arbitrio puede ser determinado por las municipalidades. Esta es una innovadora modificación que introdujo la Constitución de la República de 1986. Anteriormente las municipalidades fijaban los arbitrios.

¹³ ARGUETA FIGUEROA, Hugo R. **El código tributario nacional**. Págs. 55 y 56.

El maestro Guillermo Cabanellas al referirse a los arbitrios expone que son ciertos medios, ordinarios o extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios para arbitrar y allegar recursos con que cubrir sus atenciones.¹⁴

3.1 Los impuestos

3.1.1 Definición

El Artículo 11 del código tributario define el impuesto como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. En doctrina existen las más variadas definiciones de impuesto, sin embargo, una de las más completas es la del tratadista español Antonio Berliri que lo define como “La obligación de dar o hacer coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión de un tercero de una obligación tributaria”¹⁵ para Antonio Gómez Mantellini el tributo es “una institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de adoptar y éste el derecho de

¹⁴ CABANELLAS. Op. Cit. Pág. 209

¹⁵ BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 106.

exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos”.¹⁶

3.1.2 Características

De las definiciones anteriores se identifican como características fundamentales del impuesto.

- Es una prestación pecuniaria.
- Es de carácter obligatorio.
- No existe correlación directa entre la presentación del contribuyente y los servicios que puede recibir del Estado.
- El carácter de legalidad, ya que para que exista un impuesto debe estar basado en la ley como fue comentado ampliamente con anterioridad y constituye, en cuanto al derecho tributario guatemalteco, una innovación muy necesaria.
- La finalidad es satisfacer necesidades públicas.

Como podemos apreciar, la definición del código tributario es muy ambigua y se contrae a señalar tan solo una de las características como es la contraprestación de servicios del Estado para el contribuyente.

¹⁶ GÓMEZ MANTELLINI, Antonio. **Derecho y legislación fiscal**. Pág. 38

En Guatemala el impuesto sobre la renta -ISR-, el valor agregado IVA, impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, corresponden a esta categoría de tributos.

3.1.3 Elementos

Los elementos del impuesto, son la esencia de la relación tributaria u obligación tributaria, a la que se refiere el código tributario en el título II.

Conforme el código tributario en la obligación tributaria intervienen los siguientes elementos:

- Sujeto activo.
- Sujeto pasivo.
- El hecho generador.

- El sujeto activo que es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Doctrinariamente este sujeto acreedor es el que tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto o tributo. El código tributario señala a otros “entes públicos” distintos del Estado propiamente dicho, con lo cual deja la facultad de que otros entes como las municipalidades puedan constituirse en sujetos activos y por lo tanto tengan derecho de exigir el pago de los tributos. Contradictorio parece este Artículo ya que al referirse al campo de aplicación de código tributario, establece que este rige las

relaciones que se originan de los tributos establecidas por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduanales y municipales, que se aplicarán en forma supletoria.

- El sujeto pasivo lo define el código tributario como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. El código tributario en mención establece las condiciones de uno y otro.

En doctrina el sujeto pasivo sujeto de la imposición puede ser la persona individual o jurídica que de acuerdo con la ley esté obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. Es conveniente hacer énfasis en que el sujeto pasivo no es el destinatario ni tampoco la persona que en definitiva soporta el gravamen, aunque pueden coincidir estas tres categorías en un mismo sujeto.

En los impuestos directos como el impuesto sobre la renta coinciden el sujeto de jure y la persona obligada al pago del impuesto. No ocurre lo mismo en los impuesto indirectos. Un caso es el del impuesto al valor agregado. El contribuyente o sujeto pasivo es el que retiene el impuesto pero no coincide con el sujeto que soporta en definitiva el gravamen.

- Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la

obligación tributaria, según lo señala el Artículo 31 del código tributario.

Este hecho generador, al cual también se le conoce como soporte fáctico del alemán *Steuertatbestand*, estado de hecho o hecho imponible, que se deriva del derecho español o situación base o presupuesto de hecho del tributo italiano *fattispecie tributaria*, obligación jurídica de pagar determinado tributo, que dicho de otra manera es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento del presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional .

Para caracterizar el hecho generador, tienen que darse los siguientes elementos:

- Previsión en la ley, es decir tienen que estar previstos en la ley.
- La circunstancias de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario a decir verdad, un hecho económico de relevancia jurídica.
- La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex-lege* de pagar determinado tributo.

El objeto de la obligación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de la suma de dinero, en la mayoría de los casos.

La base o base imponible es el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.

3.2 Las tasas

3.2.1 Definición

Existen diversas definiciones de las tasas, para Guliani Founrouge, es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.¹⁷

Gómez Mantellini define las tasas como los ingresos no originarios que percibe el Estado y que consiste en la suma de dinero que cobra el sujeto activo de la relación tributaria a las personas individuales o colectivas, que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible.¹⁸

De las definiciones anteriores se puede concluir que el valor de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, lo cual revela su carácter tributario, también merece relevancia el elemento contraprestación que equivale al servicio que recibe el sujeto pasivo de la relación tributaria.

¹⁷ GULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. Pág. 263.

¹⁸ GÓMEZ MANTELLINI, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**. Pág.67

3.2.2 Características

- Es una contraprestación en dinero, y es una contraprestación porque el contribuyente recibe un servicio del Estado a cambio de la cantidad de dinero que él paga.

- Es una obligación ex-lege cuyos elementos deben estar plenamente contenidos en la ley. La obligación de pagar es un derecho ex-lege porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende que el sujeto pasivo quiera pagarlo. El carácter obligatorio de la contra prestaciones es común a los demás tributos puesto que todos son exacciones obligatorias.

- El presupuesto es un servicio inherente al Estado. En virtud de que las tasas son consideradas como contraprestaciones pagadas a cambio de un servicio el presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa, inmediatamente referida al obligado. En las tasas el Estado presta un servicio, realiza una obra, que se vincula a quien recibe ese servicio que se coloca en la situación de sujeto pasivo del tributo.

- Está regido por el principio de legalidad. El principio de legalidad es aplicable a las tasas, aun cuando es frecuente que este principio no sea respetado pues los textos legales dejan fuera los elementos de base para que sean determinados por la administración.
- Destino. Contrario a lo que ocurre con los impuestos en donde el sujeto pasivo no recibe una contraprestación, en el caso de las tasas existe un servicio directo que recibe el que paga el arbitrio, y su base se calcula sobre el costo del servicio y no sobre el gasto público.

3.3 Contribuciones especiales

3.3.1 Definición

La tercera categoría de tributos corresponde a las contribuciones especiales en algunos casos llamadas contribuciones por mejoras.

En el Artículo 13 del código tributario. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Una de las definiciones más aceptadas es la que da **Guliani Fonrouge** como la presentación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.¹⁹

Para **Ramón Valdés Costa** es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.²⁰

Bielsa define las contribuciones especiales como un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario.²¹

A esta categoría también pertenecen las contribuciones especiales que se pagan al instituto guatemalteco de seguridad social.

¹⁹ GULIANI FONROUGE, Carlos. Op. Cit. Pág.48

²⁰ VALDEZ, COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Pág.355

²¹ BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público**. Pág.87

3.3.2 Características

Las características que configuran las contribuciones especiales, son las siguientes:

- Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común.
- La obra pública debe proporcionar un mayor valor o una plusvalía a las propiedades cercanas.
- Debe determinarse o advertirse una zona de influencia afectada por esa plusvalía.
- La contraprestación que traduce la contribución tiene un carácter único, aunque se puede satisfacer en varias partidas (cuotas).
- La contribución debe satisfacerse en dinero.

Con esta breve introducción al tema de los tributos, se pretende dar un entorno del sistema tributario guatemalteco que permita hacer más comprensible las obligaciones tributarias del comerciante para evitarse sanciones por la falta de claridad y confusión en la norma legal del impuesto al valor agregado y demás leyes fiscales.

CAPÍTULO IV

4. Obligaciones tributarias del comerciante

4.1 Impuesto al Valor Agregado I.V.A

Artículo 10 Tarifa Única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del 12% sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.

4.1.1 Base del impuesto en las ventas

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

- Los reajustes y recargos financieros.
- El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se

materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.

- Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figure en las facturas.

4.1.2 Del impuesto a pagar

La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

4.1.3 Declaración y pago del impuesto

Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionara la SAT, al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.

4.1.4 Formas de pago

La declaración y el pago del impuesto cuando corresponda, deberán efectuarse en la superintendencia de administración tributaria o en las instituciones autorizadas por ésta, en efectivo o mediante cheque del contribuyente librado a la orden de la SAT.

La declaración, cuando no resulte impuesto a pagar, podrá enviarse a esta última por correo certificado.

4.2 Impuesto sobre la renta

4.2.1 Objeto

Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

4.2.2 Campo de aplicación

Quedan afectadas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional.

4.2.3 Elemento temporal del hecho generador

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la presente ley.

4.2.4 De la renta bruta

Principios generales. Constituyen renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.

4.2.5 Declaración jurada anual de los contribuyentes y pago del impuesto

- **Declaración jurada y anexos**

Los contribuyentes comerciantes que obtengan rentas por cualquier monto, deberán presentar ante la administración tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Esta declaración deberá presentarse bajo juramento de decir verdad, aun cuando se trate de personas cuyas rentas estén parcial o totalmente exentas, o cuando, excepcionalmente, no haya desarrollado actividades durante el período de liquidación definitiva anual.

Con la declaración jurada deberán acompañarse los anexos, de acuerdo con el procedimiento que determine el reglamento y, cuando corresponda, el balance

general, el estado de resultados, el estado flujo de efectivo y el estado de costo de producción, debidamente auditados por un profesional o empresa de auditoría independiente, conforme el párrafo final de Artículo 46 de esta ley. Los estados financieros que se acompañen a la declaración jurada, deberán coincidir con los registrados en el libro de balance y con los estados financieros que deban publicarse.

La declaración jurada y sus anexos deben ser firmados por el contribuyente, por su apoderado, por su representante legal o por los demás responsables que establece esta ley y el código tributario.

A dicha declaración se acompañarán las constancias de retención y los recibos de pago del impuesto que correspondan, salvo cuando se presenten por medios electrónicos, en cuyo caso los conservarán en su poder a disposición de la administración tributaria.

4.2.6 Declaración jurada trimestral de los contribuyentes y pago del impuesto definitivo sobre la renta

- **Pagos trimestrales**

Los contribuyentes comerciantes sujetos al régimen optativo establecido en el Artículo 72 de la ley del impuesto sobre la renta, deberán realizar pagos trimestrales en concepto de impuesto sobre la renta. Para el efecto, podrán determinar el pago trimestral sobre una de las siguientes formas:

- Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. El impuesto se determinará conforme lo establece el Artículo 72 del Decreto 26-92. Los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o pérdida obtenida en cada cierre trimestral, en el trimestre inmediato siguiente.

- Sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital. El impuesto correspondiente a dicha renta imponible se determinará conforme lo establece el artículo 72 del Decreto 26-92.

- Pagar trimestralmente una cuarta parte del impuesto determinado en el período de liquidación definitiva anual anterior. En el caso de que el período anterior fuere menor de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa correspondiente.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los incisos anteriores, no podrá ser variada sin la autorización previa de la administración tributaria.

El pago del impuesto se efectuará por trimestres vencidos y se liquidará en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectuará por medio de

declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente, dentro de los tres primeros meses del año. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el impuesto sobre la renta del referido período anual de liquidación.

4.3 Impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz

4.3.1 Materia del impuesto

Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

4.3.2 Definiciones para los efectos de esta ley, Decreto 19-04

- **Activo neto:** El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites establecido en la ley del impuesto sobre la renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del período

de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

- **Ingresos brutos:** El conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; correspondientes al período indicado.

- **Margen bruto:** La sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

4.3.3 Hecho generador

El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta ley.

4.3.4 Sujeto pasivo

Están obligadas al pago del impuesto, las personas entes mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las

sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operan en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio.

4.3.5 Período de imposición

El período de imposición es trimestral y se computará por trimestre calendario.

4.3.6 Base imponible

La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:

- La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- La cuarta parte de los ingresos brutos.

4.3.7 Tipo impositivo será el siguiente

- Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%).

- Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).
- Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).

4.3.8 Determinación del impuesto

El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible. Al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el impuesto único sobre inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto que establece la ley.

En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido.

4.3.9 Pago del impuesto

El impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes comerciantes.

CAPÍTULO V

5. Presentación, análisis y resultado del trabajo de campo

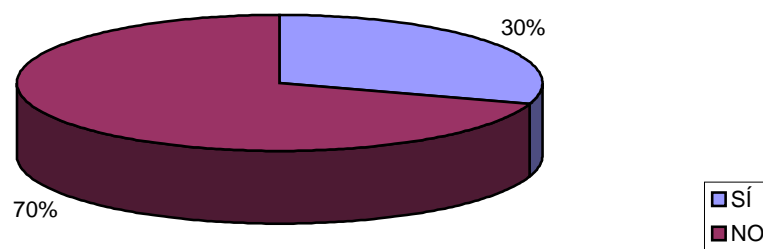
La investigación de campo, comprendió una serie de entrevistas dirigidas a todos los contribuyentes comerciantes, propietarios de establecimientos comerciales que se encuentran inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria. Los resultados se presentan a continuación:

Pregunta No. 1

¿Conoce usted sus obligaciones tributarias por ser contribuyente comerciante?

Gráfica No. 1

SI	NO	TOTAL
30	70	100%



**Fuente: Investigación propia.
Noviembre de 2004.**

Se evidencia en esta gráfica que el mayor porcentaje se observa la variante no. Esto significa que la mayoría de los contribuyentes comerciantes no conocen sus obligaciones tributarias.

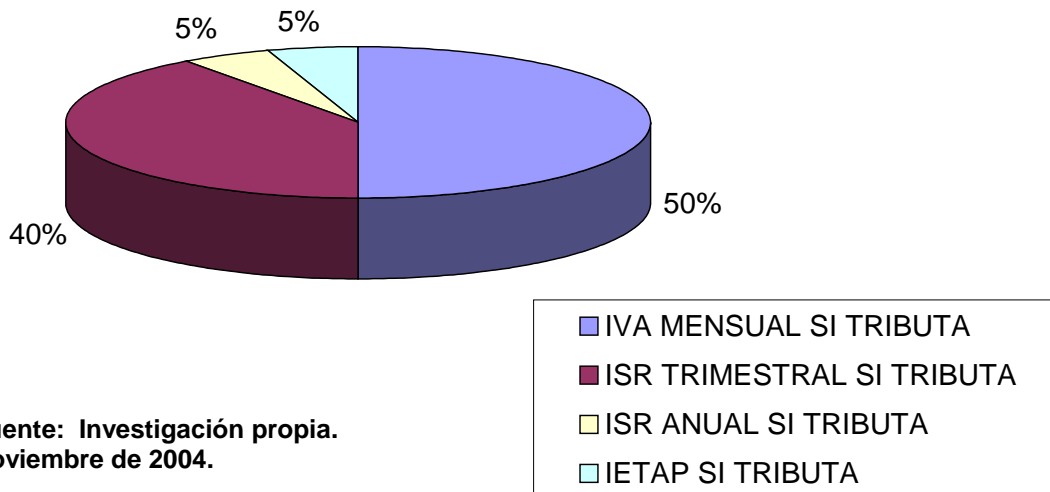
Es desventaja para el Estado en no recaudar más tributos y para los contribuyentes hacerse acreedores de sanciones por falta de implementar métodos de información para los contribuyentes comerciantes.

Pregunta No. 2

Cómo comerciante que es usted, ¿Qué impuestos paga en la Superintendencia de Administración Tributaria?

Gráfica No. 2

IVA MENSUAL	ISR TRIMESTRAL	ISR ANUAL	IETAP	TOTAL
50	40	5	5	100%



Fuente: Investigación propia.
 Noviembre de 2004.

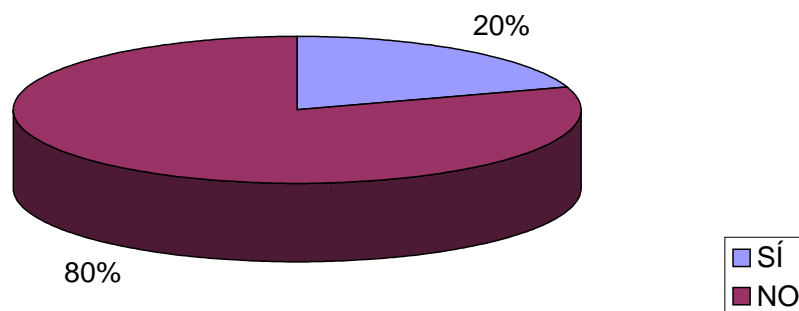
Se evidencia en esta gráfica que el mayor porcentaje se observa en el pago del IVA e ISR. Esto significa que los contribuyentes comerciantes tienen poco conocimiento en sus obligaciones tributarias del ISR anual e Impuesto Extraordinario Temporal a los Acuerdos de Paz, IETAP. Por la falta de claridad y diversidad de leyes fiscales.

Pregunta No. 3

¿Conoce usted como contribuyente comerciante las sanciones que impone la Superintendencia de Administración Tributaria, por no cumplir sus obligaciones de impuestos?

Gráfica No. 3

SÍ	NO	TOTAL
20	80	100%



**Fuente: Investigación propia.
Noviembre de 2004.**

Se evidencia en esta gráfica que el mayor porcentaje se observa en la variante no. Esto significa que la mayoría de los contribuyentes comerciantes, no

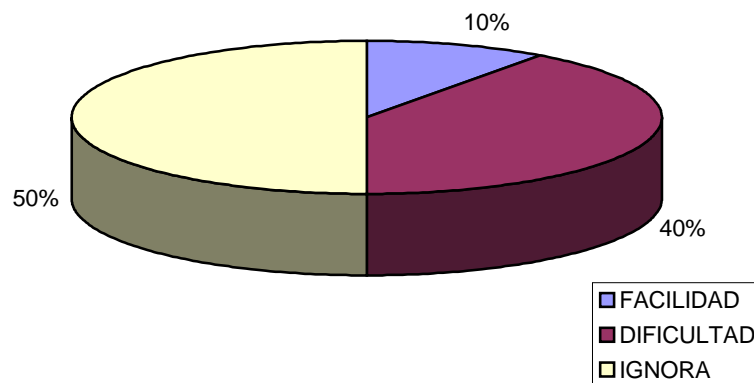
tiene conocimiento de las sanciones emitidas por la SAT, que son sanciones económicas, cierre temporal de establecimientos comerciales y prisión, por no pagar sus obligaciones tributarias.

Pregunta No. 4

¿Considera usted como comerciante que existe facilidad o dificultad en llenar los formularios de la SAT, para el pago de sus obligaciones tributarias?

Gráfica No. 4

FACILIDAD	DIFICULTAD	IGNORA	TOTAL
10	40	50	100%



Fuente: Investigación propia.
Noviembre de 2004.

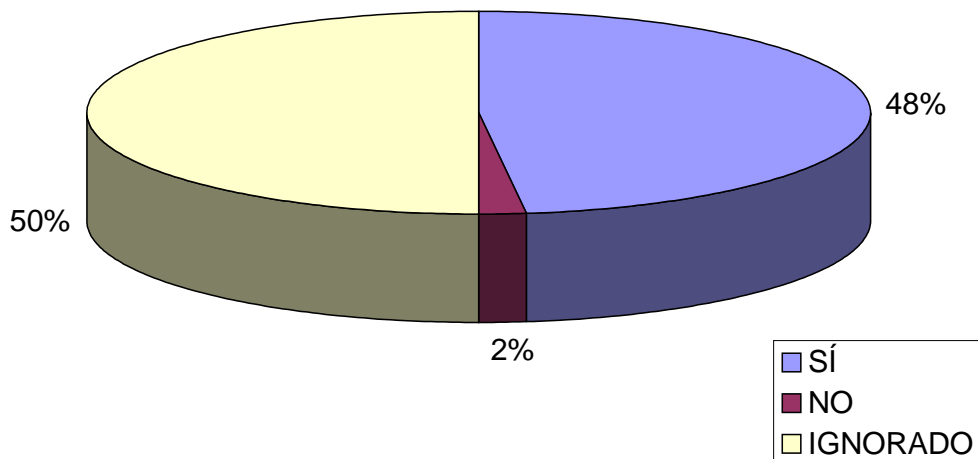
Se evidencia en esta gráfica que el mayor porcentaje se observa en la variante “ignora” como llenar un formulario de pago de impuesto. Esto significa, que la SAT, debería implementar la creación de formularios más fáciles de entender para los contribuyentes responsables de sus obligaciones tributarias.

Pregunta No. 5

¿Considera usted como contribuyente comerciante que la Superintendencia de Administración Tributaria, proporciona asesoría tributaria?

Gráfica No. 5

SÍ	NO	IGNORADO	TOTAL
48	2	50	100%



**Fuente: Investigación Propia.
Noviembre de 2004.**

Se evidencia en esta gráfica que el mayor porcentaje se observa “ignorado” por los contribuyentes comerciantes, que existe actualmente oficina de asesoría tributaria. Esto significa que el Estado está implementando formas de capacitación, mecanismos y divulgación de las obligaciones tributarias para contribuyentes y peritos contadores para así evitar la evasión al fisco y mejorar la recaudación fiscal.

CONCLUSIONES

1. Los tributos son de carácter público, exigibles únicamente por el Estado, consistentes en una prestación en dinero necesariamente que emane de una ley; de carácter obligatorio y exigible coactivamente, existiendo una relación personal de derecho entre el Estado, como sujeto activo o acreedor tributario y el sujeto pasivo o contribuyente que es el deudor del tributo; siendo su finalidad esencial, proveer recursos financieros al Estado para la realización de sus fines, debiendo en justicia guardar relación con la capacidad de pago del contribuyente.

2. De conformidad con el Código Tributario, existen tres clases de tributos:
 - Los impuestos.
 - Los arbitrios, que técnicamente hubiera sido correcto denominar tasas.
 - Las contribuciones especiales.

3. Los principios de los impuestos no se cumplen totalmente en Guatemala; especialmente el principio de justicia tributaria, en vista de que los impuestos indirectos agravan la capacidad contributiva de los consumidores, quienes sufren el fenómeno de traslación, generando una inflación de la economía nacional y un descontento en la población afectada.

4. La evasión fiscal es un fenómeno del derecho financiero que consiste en que el contribuyente efectúa actos mediante los cuales, legal o ilegalmente no paga al fisco cantidades de dinero de los cuales está obligado en concepto de tributos.

RECOMENDACIONES

1. Es de urgente necesidad que se emita un Decreto del Congreso con el contenido propuesto que subsane la confusión, la falta de claridad que adolece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. Es necesaria la formación de una auténtica conciencia tributaria en la población afectada, a través del efectivo cumplimiento de las obligaciones del Estado, como responsable directo de la realización del bien común.
3. Que los órganos jurisdiccionales encargados de aplicar la ley, estén dirigidos por profesionales del derecho que, además, sean expertos en derecho tributario, por la propia complejidad de la materia.
4. Que se imparta asesoría tributaria sobre las obligaciones tributarias para contribuyentes, peritos contadores, patronos, estudiantes y así fomentar una cultura tributaria.
5. Con gran responsabilidad ante las nuevas generaciones, se puede orientar al estudiantado acerca del origen, destino y el porqué de los recursos que tributa cada uno de los contribuyentes, y formar ciudadanos con conciencia crítica de la realidad guatemalteca, asumiendo una participación activa en la búsqueda de soluciones económicas y sociales justas.

BIBLIOGRAFIA

- ABAD, Mariano y Genaro Díaz. **Notas de introducción al derecho financiero.** 1a. ed. Ed. Tecnos, S.A. Págs. 40-53, 100-104.
- BERLIRI, Antonio. **Principios del derecho tributario.** Ed. Derecho Financiero, Madrid. 1964.
- DÍAZ, Carmen y Lisett Nájera Flores. **Derecho financiero I.** 1a. ed. 2001. Págs. 6-8.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas.** 11a. ed. Ed. Porrúa. S.A. México.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario.** Ed. Depalma. Buenos Aires. 1997.
- GÓMEZ MANTELLINI, Antonio. **Derecho y legislación fiscal.** Ed. Venezolana, 1973.
- GULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** 4a. ed. Ed. Depalma, Buenos Aires. 1982.
- GULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** Ed. Depalma. Buenos Aires, 1970.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario.** 8ª. ed. Ed. Civitas. Madrid, España. 1998.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. **Derecho civil mexicano.** 3ª. ed. Ed. Civitas. Madrid, España. 1998.
- VALDÉZ COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario.** Tomo 1. Montevideo, 1970.
- VALDEZ, J. Fernando y Mayra Palencia. **Los dominios del poder: la encrucijada tributaria.** Guatemala, FLACSO, 1998. 486 p.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** 3a. ed. Ed. Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 214.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto número 6-91, 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado I.V.A. y su reglamento. Congreso de la República, Decreto número 27-92, 1992.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Congreso de la República, Decreto número 19-04, 2004.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República, Decreto número 26-92, 1992.