

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

**EL ESTADO DE GUATEMALA FRENTE A LA DOBLE TRIBUTACIÓN
INTERNACIONAL**

WALTER FERNANDO DÍAZ AVENDAÑO

GUATEMALA, AGOSTO 2013

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

**EL ESTADO DE GUATEMALA FRENTE A LA DOBLE TRIBUTACIÓN
INTERNACIONAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas Y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

WALTER FERNANDO DÍAZ AVENDAÑO

Previo a conferírsele el grado académico de
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto 2013

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

DECANO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos
VOCAL V:	Br. Rocael López González
SECRETARIA:	Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Otto René Vicente Revolorio
Vocal:	Lic. Marco Tulio Escobar Herrera
Secretario:	Licda. Mirza Eugenia Irungaray López

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Vocal:	Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo
Secretario:	Lic. David Sentés Luna

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

Guatemala, 28 de mayo de 2013

**Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala;
Licenciado Bonerge Amílcar Mejía Orellana**

Licenciado Mejía Orellana:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que procedí de conformidad con el nombramiento de fecha siete de octubre del año dos mil once, en mi calidad de Asesor de Tesis del Bachiller WALTER FERNANDO DÍAZ AVENDAÑO, y en consecuencia, he procedido a asesorar metódica y técnicamente a el estudiante en el desarrollo de su tesis titulada: "EL ESTADO DE GUATEMALA FRENTE A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL", tema de actualidad y singular importancia para el desarrollo del país, así como para los estudiosos del derecho, y para el efecto de extender el dictamen favorable respectivo detallo lo siguiente:

- A. El contenido científico y técnico de la tesis denota la debida utilización de las doctrinas y teorías históricas y de actualidad respecto a la tributación y el fenómeno de la doble tributación, para lo cual también se efectúa un análisis de sus aspectos generales, su fundamento doctrinario, las clases de doble tributación incluyendo la de tipo internacional, sus principios fundamentales y un estudio revisionista y crítico de la normativa a nivel nacional, existiendo también un enfoque de derecho comparado, estos temas se encuentran desarrollados a lo largo de los cuatro capítulos del trabajo de tesis realizado.
- B. La metodología y técnicas de investigación utilizadas encuadran con las enumeradas en su plan de investigación, pues se emplearon las técnicas de recopilación de información correctas, como se desprende de la bibliografía utilizada; la metodología que se empleó en el desarrollo de la investigación es ajustada a la redacción que se utiliza, pues de forma genérica se puede deducir que la tesis presenta una estructura analítica y deductiva, pues aborda la teoría general de la tributación como punto de partida para luego proceder a la descomposición de sus elementos y estudio analítico de cada uno de ellos, haciendo uso de la deducción y obteniendo las conclusiones precisas sobre sus caracteres esenciales, y una vez obtenidos, son aplicados sintéticamente a la estructura del derecho guatemalteco, así pues, a través de un análisis minucioso, crítico y analítico se logra enfatizar en la doble tributación y la problemática que representa para cualquier Estado incluyendo Guatemala.

Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria

- C. La redacción es concisa y se adecua a los requerimientos académicos de la Unidad de Tesis y al nivel académico que corresponde, pues en la mayoría del trabajo de investigación se puede apreciar el uso constante de síntesis del contenido utilizado, el cual ha sido elaborado de manera muy adecuada y con la terminología correcta.
- D. La investigación mencionada se constituye en un aporte científico y doctrinario importante pues se hace un análisis de la doble tributación y su regulación en Guatemala y su importancia en el ámbito mundial, a la vez que se proponen soluciones concretas para superar la problemática desarrollada, siendo ello uno de los grandes aportes científicos que la tesis relacionada brinda a la ciencia jurídica guatemalteca.
- E. Las conclusiones son acordes a lo expresado en el cuerpo capitular de la investigación, las cuales son precisas en señalar las falencias de la legislación actual y la problemática que conlleva.
- F. La bibliografía que se utiliza es la que corresponde para el tipo de investigación realizada, pues contiene la información que conduce directamente a la obtención de las conclusiones expuestas en la tesis asesorada.

En virtud del estudio de la investigación realizada por el estudiante sustentante de la tesis, manifiesto que contiene aportes científicos y técnicos en cuanto a la importancia de efectuar un análisis crítico de la doble tributación y la posición de Guatemala frente al ámbito internacional, analizando para ello su evolución histórica, su naturaleza jurídica, sus clases, y sus principios y en determinadas oportunidades comparándolo con otras legislaciones, tanto jurídica como doctrinariamente, para finalmente presentar la realidad guatemalteca y una solución a la problemática identificada, por lo que sostengo que el contenido de la tesis tiene el nivel científico y técnico adecuado.

De conformidad con lo antes expuesto y por encontrarse el trabajo de tesis asesorado científica y técnicamente desarrollado en su contenido, y en virtud de que la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía utilizada, son congruentes con los requisitos del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, emito el presente DICTAMEN FAVORABLE, para que el trabajo presentado pueda ser utilizado como base para el examen público correspondiente


Licda. Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria - Col. 9417

Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria



USAC TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio 5-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 08 de agosto de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante WALTER FERNANDO DÍAZ AVENDAÑO, titulado EL ESTADO DE GUATEMALA FRENTE A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público

SAMO/sih.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por darme la vida, y ser el encargado de guiar mis pasos en mi travesía, otorgándome fuerza y sabiduría para elegir el camino correcto.
- A MIS PADRES:** Walter Fernando Díaz Ramírez y Blanca Leticia Avendaño por su Amor, comprensión, ayuda incondicional y sacrificio constante.
- A MI ABUELITA:** Juliana Chajón de Avendaño, la cual considero como mi madre, luz de vida por su sabiduría y quien siempre estuvo allí preocupándose por mí y ayudándome en todo.
- A MI HERMANO:** Luis Fernando Díaz Avendaño, quien desde que tengo conciencia está a mi lado aconsejándome y apoyándome a su manera.
- A MI FAMILIA:** Empezando con Alejandro Avendaño, quien en vida me motivó, para alcanzar mis metas. A mis otros tíos; Edgar, Héctor y Mario todos de apellido Avendaño, quienes siempre me han ayudado incondicionalmente en diferentes situaciones de mi vida. A mis primos y primas, por su compañía.
- A MI NOVIA:** Claudia María Rosales Flores, a quien considero de todo corazón, el amor de mi vida.
- A:** Mis amigos y amigas; Sergio, Juan, Daniel, Fernando, Víctor, Beto, Alma, Wendy y muchos más que me han



hecho experimentar y saber cuál es el valor de una buena amistad.

A:

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA por ser mi Alma Mater y a La FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, Jornada Matutina, por ser mi segunda casa y otorgarme la formación para ser un profesional de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE



Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición de derecho tributario.....	1
1.2. Derecho tributario material.....	5
1.3. Derecho tributario formal.....	6
1.4. Derecho procesal tributario.....	7
1.5. Derecho penal tributario.....	9
1.6. Derecho Internacional tributario.....	12
1.7. Principios constitucionales en materia tributaria.....	13
1.7.1. Principio de legalidad.....	19
1.7.2. Principio de capacidad económica.....	23
1.7.3. Principio de generalidad.....	26
1.7.4. Principio de irretroactividad.....	28
1.7.5. Principio de igualdad.....	29
1.7.6. Principio de justicia tributaria y equidad.....	31
1.7.7. Principio de no confiscación.....	35
1.7.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	36



1.7.8.1. Las principales soluciones al problema de la doble imposición interna en Guatemala son las siguientes.....	37
1.7.9. Unificación de los principios constitucionales en materia tributaria guatemalteca.....	38

CAPÍTULO II

2. Poder tributario y relación jurídica tributaria.....	41
2.1. Antecedentes del poder tributario.....	41
2.2. Definición del poder tributario.....	44
2.3. Limitación al poder tributario.....	46
2.4. Definición de la relación jurídica tributaria.....	48
2.4.1. Naturaleza de la relación jurídica tributaria.....	49
2.4.2. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	50
2.5. Diferencia entre el poder tributario y la relación jurídica tributaria.....	54
2.6. Criterios de vinculación subjetivos y objetivos.....	55
2.6.1. Principio de la fuente o país de origen versus el de residencia o mundial.....	58

CAPÍTULO III

3. Evolución histórica de la doble tributación internacional.....	63
---	----



3. Doble tributación internacional.....	67
3.1. Definición de doble tributación internacional.....	72
3.2. Características de la doble tributación internacional.....	74
3.3. Causas de la doble tributación internacional.....	76
3.4. Efectos de la doble tributación internacional.....	79
3.5. Conflictos derivados de la doble tributación internacional.....	79
3.5.1. Conflicto fuente – residencia.....	80
3.6. Fundamento legal de la doble tributación internacional.....	81
3.7. Métodos para evitar la doble tributación jurídica internacional.....	83

CAPÍTULO IV

4. Derecho internacional tributario.....	87
4.1. Definición y características de convenios internacionales en materia de doble tributación internacional.....	89
4.2. Finalidad de los convenios para evitar la doble tributación internacional.....	91
4.3. Principales modelos de convenios internacionales en materia de doble imposición internacional.....	92
4.3.1. Modelo de la OCDE.....	93
4.3.2. Modelo de la ONU.....	94
4.4. Ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.....	96



Pág.

4.5. Descripción de los principales convenios internacionales que han aceptado y ratificado los países latinoamericanos para evitar la doble tributación internacional.....	98
4.6. El Estado de Guatemala y su postura frente a la doble tributación internacional.....	105
CONCLUSIONES	109
RECOMENDACIONES	111
BIBLIOGRAFÍA	113

INTRODUCCIÓN



La sociedad evoluciona constantemente lo cual ha provocado que el estudio del derecho este en constante desarrollo, creándose normas jurídicas que regulan los comportamientos de los seres humanos, con el fin de lograr la convivencia pacífica no solo a nivel nacional sino también internacional.

La esencia de la ciencia del Derecho son los principios, instituciones, doctrinas y las normas jurídicas las cuales en su conjunto tienen como finalidad regir la conducta de los individuos en una sociedad. La sociedad Guatemalteca se rige por normas jurídicas supremas y fundamentales las cuales se encuentran establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala que entró en vigencia el catorce de enero mil novecientos ochenta y seis estableciendo un marco jurídico de carácter dogmático y orgánico que rige a todos los habitantes de Guatemala en base al imperio de la ley.

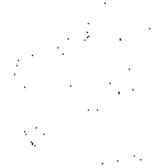
En la actual Carta Magna, se establecen los principios constitucionales en materia financiera en general, los cuales operan como un sistema de límites que afectan al poder normativo financiero y que constituyen normas de aplicación inmediata y directa. Uno de estos principios es la prohibición de la doble o múltiple tributación de carácter interno el cual se encuentra establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo doscientos cuarenta y tres (243) en el segundo párrafo; existiendo un vacío legal supremo y fundamental sobre este tema en el ámbito internacional al no existir una protección para evitar la doble tributación internacional.



El estado de Guatemala, es un país soberano e independiente, el cual establece, por medio del organismo legislativo sus propias normas jurídicas aplicables a los habitantes del territorio nacional. No obstante su soberanía interna puede limitarse al momento de suscribir un convenio internacional ya que el estado tendrá que orientar sus normas jurídicas soberanas al acuerdo de voluntades que decidió ser parte todo esto con la finalidad de buscar una equidad y certeza jurídica en las relaciones con otros estados.

Por lo que a nivel internacional los Estados han decidido suscribir convenios para evitar la doble imposición con el fin de mejorar su estructura fiscal y acoplarse a los cambios de un mundo globalizado, ya que las actividades de las personas individuales como colectivas, en el derecho privado trascienden fronteras lo cual ha provocado el problema de la doble tributación internacional, debido a que un mismo hecho imponible es gravado dos o más veces por diferentes estados los cuales tiene diferente criterio de vinculación siendo el más relevante el que sucede cuando un Estado posee el criterio de la fuente, que grava todas las riquezas de rentas obtenidas en su territorio en contraposición con otro Estado que grava las riquezas de rentas obtenidas por el sujeto pasivo en relación a su residencia que le proporciona el deber de contribuir en el mismo, todo esto dentro de un mismo periodo impositivo.

Lo cual evidencia que se está gravando doblemente al contribuyente ya que tendrá que pagar en su Estado residente por rentas extranjeras las cuales las mismas rentas también ya fueron gravadas en el Estado fuente.



Guatemala no ha suscrito todavía ningún convenio de esta naturaleza por lo que es relevante establecer los efectos positivos y negativos de los mismos para nuestro país ya que es un Estado en vías de desarrollo, el cual su sustento básico de funcionamiento es su recaudación fiscal la cual la mayoría de veces no logra cubrir el presupuesto nacional de la nación, por lo que al momento de suscribir un convenio de doble tributación internacional con otro Estado, el Estado de Guatemala debe analizar las características de la otra parte, si existen las mismas condiciones y beneficios para ambos, las cláusulas del convenio y sobre qué clase de modelo se está basando y cuáles serán los posibles efectos para el país, de ahí deviene la importancia del tema para estar preparados y de esta manera evitar la doble tributación internacional.

En la investigación se realizó la técnica de recopilación de información; con una metodología analítica y deductiva.

CAPÍTULO I



1. Derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho público, que se desglosa del derecho financiero con el fin de especializarse en el estudio jurídico tributario de los principios y normas jurídicas que regulan el poder tributario y la captación de los tributos.

1.1. Definición de derecho tributario

A lo largo del estudio de esta rama del derecho público se ha desarrollado una diversidad de definiciones por diferentes autores especialistas en la materia entre ellas la Licenciada Gladys Monterroso quien propone una definición enmarcada en la realidad Guatemalteca siendo la siguiente: "El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el Poder Tributario por ser el origen de los mismo, en un contexto cada vez más polémico".¹

¹ Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 7.

Esta definición desde mi punto de vista es muy completa y por lo mismo es necesaria una explicación detallada de los elementos relevantes, los cuales se declararan en el transcurso del desarrollo del presente trabajo, como es el caso de la relación jurídica tributaria y del poder tributario.

Los tributos tienen como característica principal que son recursos públicos y que tienen como finalidad financiar las actividades que realiza el Estado, refiriéndose a su poder tributario impone una carga sobre los ciudadanos para que los mismos al momento en que ocurra el hecho generador se conviertan en contribuyentes y trasladen sus excedentes de riqueza hacia las arcas fiscales.

La recaudación produce una diversidad de efectos no solamente en el ámbito jurídico, sino también en el ámbito económico como social siendo la primera en el ámbito económico una carga patrimonial, la cual afecta la riqueza de los contribuyentes por la repercusión que tiene en la recaudación y la segunda en el ámbito social al existir una utilización de los recursos para satisfacer necesidades sociales básicas y fundamentales.

Es relevante establecer la necesidad económica presupuestaria que posee un Estado para realizar sus fines, ya que como cualquier entidad que posee personalidad jurídica propia, tiene la capacidad para ejercer derechos y contraer obligaciones, estas últimas deben ser cumplidas con el fin de satisfacer necesidades de los habitantes y alcanzar el bien común de la población.

Por lo tanto el derecho tributario juega un papel preponderante en esta actividad ya que en base a sus principios, instituciones, doctrinas y normas jurídicas crea un marco jurídico que debe guiar a los legisladores al momento de decretar un tributo, quienes deben actuar de una manera ética y representando efectivamente a la población guatemalteca.

A nivel doctrinario el derecho tributario, también puede ser llamado derecho fiscal, no obstante se considera recomendado el último debido a que el vocablo fiscal puede "interpretarse que se refiera al fisco como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido, la actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado."²

El derecho tributario está formado por dos grandes partes, el licenciado Villegas lo clasifica en una parte general y una parte especial. La primera tiene como característica diferenciadora radica en establecer las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos; y la segunda se basa en disposiciones de carácter específico sobre los diferentes gravámenes que forman un sistema jurídico tributario.

"La parte general es la parte teóricamente más importante porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estado de Derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las

² Villegas, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 134.

relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los organismos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes”.³ Esta parte es fundamental para limitar el actuar de los funcionarios públicos ya que gracias a los principios jurídicos tributarios se protegen los derechos de los contribuyentes, y se establece un marco jurídico que regula las actividades funcionales del Estado para lograr un desarrollo eficaz y eficiente.

En otro orden de ideas la parte especial se concentra en establecer las características y elementos distintivos por medio de normas jurídicas, doctrinas, principios e instituciones de carácter exclusivo y específico sobre un tributo en particular, el cual forma parte integral de un sistema tributario, definiendo el anterior concepto en palabras del licenciado Villegas como “el conjunto de tributos en determinado país”, los cuales desde mi punto de vista en Guatemala se deben encontrar codificados en una ley específica tributaria.

La parte general por tener la función de establecer normas jurídicas aplicables a todo el ordenamiento jurídico tributario, para su análisis se es necesario catalogarlo dependiendo del contenido concreto de la misma.

³ *Íbid.*

1.2. Derecho tributario material

Es la parte sustantiva en materia tributaria formada por un conjunto de normas jurídicas de carácter general que regulan y examinan la obligación tributaria, iniciando con su nacimiento que es la tipificación del hecho generador, su desarrollo, hasta su extinción, estableciendo elementos igualitarios para cada tributo como es el caso de los sujetos, objeto, el hecho generador, forma de recaudación, sus consecuencias, el periodo impositivo; teniendo todos los tributos el mismo fin que es lograr afianzar al Estado de recursos económicos para que sus entidades centralizadas, descentralizadas u autónomas proporcionen bienes y servicios públicos que satisfagan las necesidades sociales y se alcance lo más posible el bien común.

“El derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se tramará entre Estado y sujeto pasivos con motivo del tributo (...), el derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor (sujeto activo), quiénes son (sujetos pasivos) y quienes “pueden ser” (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago. Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma (exenciones y beneficios tributarios).

Comprende también el derecho tributario material, los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia (elementos cuantitativos), así como los medios mediante los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculó a los dos polos de la relación (medios extintivos de la obligación tributaria). Regula, por último, otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios. Es a este sector jurídico que le corresponde investigar si existe o no la “causa” como elemento jurídico integrante de la relación obligacional.”⁴

1.3. Derecho tributario formal

La parte general del derecho tributario tiene como uno de sus contenidos el derecho tributario formal el cual está conformado por “Lo concerniente a la aplicación de la norma al caso concreto, en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo, su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona, y como llega esta cantidad a la caja fiscal, sea por medio de un banco, la Municipalidad o la misma Superintendencia de Administración Tributaria. Se encuentra constituida esta rama del Derecho Tributario por la serie de actos que lleva a cabo el contribuyente como Sujeto Pasivo del tributo o el Estado como Sujeto Activo del mismo, estos actos son de índole técnica formal, como la presentación de las diferentes declaraciones que el contribuyente realiza, pague o no pague tributo alguno, con el objetivo que la Administración Tributaria logre ordenar la información del mismo, existen así mismo actos materiales en los que no existe la obligación de pagar el tributo, como lo puede

⁴ **Ibid.** Pág. 245.

ser el aviso de cambio de dirección, llevar correctamente los libros de contabilidad o extender correctamente las facturas, que son elementos que dan estructura a la obligación tributaria por lo que la parte formal, da forma legal a las actuaciones relacionadas con los tributos.”⁵

Se puede establecer por tanto que el derecho tributario formal “Estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos: analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer que suma de dinero concreta adeuda cada persona y cómo esta suma llega a ingresar en las arcas estatales”.⁶

1.4. Derecho procesal tributario

En la legislación guatemalteca existe el proceso contencioso administrativo en materia tributaria el cual su función es de carácter judicial y se aplica luego de haberse agotado la vía administrativa con la finalidad de que el Estado pueda hacer efectivo el cobro de los tributos, sus recargos y a las sanciones administrativas en materia tributaria impuestas a los sujetos pasivos de un tributo. Doctrinariamente se establece que “regula las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para

⁵ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 11.

⁶ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 163.

aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones, todas éstas que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido".⁷

El estado para su funcionamiento, realizará una serie de egresos económicos los cuales serán gastos que se cubrirán por medio de la actividad tributaria que recaude el Estado de los contribuyentes que estén obligados a cumplir con los tributos dependiendo del hecho generador; la recaudación antes mencionada se puede evidenciar en dos vías una voluntaria y otra ejecutiva, en la cual la primera el propio contribuyente cumple el mandato legal en el plazo establecido para realizarlo; y el segundo caso, se necesita acudir a la vía judicial por medio procedimientos coactivos donde se requiere el pago por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria al contribuyente, esto debido a que el sujeto pasivo no cumplió con su obligación tributaria al haberle requerido el pago.

Por lo antes mencionado el derecho procesal tributario puede realizarse coactivamente por medio de una serie de procedimientos de carácter judicial donde el Estado cobra a los contribuyentes el tributo omitido lo cual se da en Guatemala por medio del procedimiento económico coactivo.

⁷ *Íbid.*

1.5. Derecho penal tributario

Desde la propia existencia del hombre por su libertad de acción en base a su raciocinio y por su derecho subjetivo de hacer o no hacer o cumplir o no cumplir una norma jurídica le es necesario al estado por medio del organismo legislativo principalmente del Congreso de la República de Guatemala, que tiene la potestad exclusiva de decretar leyes, decreta por medio de una ley ordinaria, figuras delictivas en materia tributaria las cuales se encuentran en la mayoría de casos en el Decreto Número 17-73, Código Penal, además de que existen otras leyes especiales penales como es el caso del Decreto Número 58-90, ley de defraudación y contrabando aduanero, que establecen delitos de carácter tributario que en forma general se puede establecer que las personas que tiene la obligación de tributar no la cumple por diferentes acciones, lo cual perjudica de manera directa al Estado, al no obtener los tributos que según sus proyecciones se obtendrían, el fin del derecho penal tributario es limitar las acciones de las personas en lo concerniente en su actuar tributario, para que estas cumplan de manera efectiva y eficiente con su obligación tributaria, por lo cual "el Derecho Penal Tributario es la parte del Derecho Penal que se refiere a aquellas conductas punibles que atentan contra los ingresos públicos provenientes de los tributos. El derecho penal actúa cuando el derecho administrativo es insuficiente para el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El legislador penal delimita los comportamientos que en el ámbito tributario desea evitar. Puede en consecuencia decirse que es en referencia a las conductas tributarias que aparecen los delitos tributarios, por lo que ha de reconocerse el carácter subsidiario y dependiente del Derecho Penal. En el Derecho Penal Tributario es donde aparecen sancionadas con penas las relaciones jurídico tributarias cuando las medidas del Derecho Tributario sancionador no son suficientes para restablecer el orden que el Derecho Tributario define y que poseen un significado preciso en aquella rama del ordenamiento jurídico, aunque algunos sectores doctrinarios han considerados los tipos de delito tributarios como leyes en blanco, porque la descripción de la conducta aparece con mayor relieve en el ámbito tributario, tal afirmación no es totalmente cierta pues la ley penal generalmente, en estos casos, sí describe la conducta sancionada con una pena.

No obstante que en nuestro país, la utilización del Derecho Penal, en el ámbito tributario tiene una finalidad represiva y recaudatoria, legisladores mas conscientes, de la función del derecho penal en una sociedad democrática de derecho, deben reducir su utilización al marco absolutamente imprescindible para el mantenimiento del orden social, para evitar entre otras consecuencias nocivas, el efecto estigmatizante de la sanción penal, pues aún cuando se tratase de una sanción leve, como la multa (que no es el caso de la sanción para estos delitos en el Código Penal de Guatemala), el efecto psicológico que conlleva al imponerse mediante un proceso penal, es estigmatizante.”⁸

⁸ De león, Héctor y De mate, José. **Derecho penal guatemalteco parte general y parte especial**. Págs. 565-566.

Por lo antes mencionado se es necesario un elemento coactivo para el cumplimiento de las normas jurídicas tributarias, que si esto no existiere no todos los sujetos pasivos lo cumplirían voluntariamente es oportuno establecer que el bien jurídico tutelado en estos delitos es "la Hacienda Pública, pero más concretamente el interés patrimonial de la Hacienda Pública, (...) se trata de un bien jurídico definido por su carácter patrimonial, pero de la esfera patrimonial del erario público, por lo cual también es innegable su connotación económica y de ahí que se estudia estos delitos dentro de los de carácter socioeconómico. Con ello no debe desvincularse la estructura patrimonialista estatal, protección que indudablemente deriva de la propia Constitución. (...) el sujeto activo en estos delitos es generalmente el contribuyente y eventualmente los sustitutos de este, tales como el agente retenedor.

El tributo en particular se determina tomando en cuenta el hecho generador del impuesto, que establece sobre quien pesa la obligación de tributar. La legislación tributaria establece a quien se debe considerar como contribuyente.

En cuanto a la responsabilidad de las personas jurídicas en estos casos, es posible afirmar que el principio *societas delinquere non potest* es de aplicación en nuestro país, porque la responsabilidad penal y la autoría se hacen desplazar hacia las personas físicas que tienen facultades de dirección, gerencia, representación o que hubieren intervenido en el hecho, conforme a lo establecido en el Artículo 38 del Código Penal. Apréciase que en las legislaciones modernas este principio es de escasa o relativa aplicación, existiendo códigos que señalan sanciones para las Sociedades Mercantiles,

especialmente aquellas que han realizado acciones de ingeniería financiera o tributaria de manera ilegal como forma de abuso de la personalidad jurídica, para eludir las responsabilidades con utilización de sujetos en la administración son los formalmente responsables e inclusive mediante la utilización de fiduciarios en la tenencia de la acciones.”⁹

Por lo antes mencionado la aplicación de un sistema jurídico penal en materia tributaria debe de tener como finalidad proteger los intereses patrimoniales de la hacienda pública, por medio de un debido proceso el cual se llevará en el ámbito judicial y en los juzgados penales respectivos según la tipificación del delito.

1.6. Derecho internacional tributario

El derecho internacional tributario es el fundamento para el presente trabajo de tesis, este apartado por consiguiente se desarrollara en forma amplia en el capítulo 3 por lo cual solo se establecerá que el derecho internacional tributario “estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que eviten la evasión y organizar, mediante la tributación, forma de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo”.¹⁰ Es evidente que la globalización y el comercio internacional trae como consecuencias el desarrollo de

⁹ **Íbid.** Pág. 567-568.

¹⁰ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 163.

convenios internacionales para evitar la doble tributación en el ámbito internacional, además los estados crean políticas de información con el fin de que ambos logren un desarrollo interno y los sujetos pasivos paguen los tributos correspondientes.

1.7. Principios constitucionales en materia tributaria

En la edad media refiriéndose a la época feudal, los Estados Monárquicos absolutistas establecían tributos de manera arbitraria a sus súbditos, los cuales oprimían de una manera cruel con el fin de satisfacer sus necesidades personales y la recaudación de los mismos no era implementada en beneficio de los súbditos lo cual conllevó a inconformidades que desataron revoluciones constantes como fue la revolución francesa que pone fin a esta época de despotismo, gracias a ese antecedente relevante en la historia de la humanidad es indispensable actualmente que los funcionarios públicos de los Estados modernos se encuentren limitados en ejercicio de sus funciones, esta limitación solo se puede lograr con principios y normas jurídicas supremas y fundamentales como son las normas constitucionales.

Desde mi punto de vista el Derecho Constitucional Tributario es el más importante en la materia jurídico tributaria, porque es un concepto de derecho público que está formada por un conjunto de normas jurídicas, instituciones, doctrinas y principios de carácter supremo y fundamental que establece las bases orgánicas claras para limitar el ejercicio de los funcionarios públicos al momento de establecer un tributo, proporcionándole a la población una certeza jurídica sobre el pago de los mismos,

siendo el nexo indispensable para que exista el Estado ya que este como una ficción del derecho le es necesario la recaudación de tributos de su población, para darle funcionamiento a la maquinaria estatal en todas sus esferas enlazando a la población por la utilidad fáctica que el Estado le proporciona por medio de la satisfacción de necesidades sociales que conlleven el cumplimiento del fin supremo constitucional que es el bien común.

Doctrinariamente se puede definir el Derecho Constitucional Tributario como el encargado de “estudiar las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existe. También se ocupa de la delimitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o ente central y provincias o Estados)”¹¹.

En el caso concreto de Guatemala por ser un Estado unitario no existe una división federal no obstante si existe una coordinación municipal para que dichas instituciones autónomas puedan obtener el pago de ciertos tributos como es el caso Impuesto único sobre Inmuebles el cual al momento de su recaudación sirve para satisfacer necesidades municipales, existiendo una clase de tributos específicos para las municipalidades los cuales son los arbitrios que según el código tributario decreto número 6-91 en el Artículo 12, establece que el arbitrio es el impuesto decretado por

¹¹ *Íbid.*

ley a favor de una o varias municipalidades, dicho tributo en base al principio de legalidad le corresponde al Congreso de la República la exclusividad de decretarlo.

La historia de la humanidad ha demostrado que es necesario crear normas jurídicas que regulen el comportamiento del ser humano ya que el mismo tiene una característica innata que es el libre albedrío lo cual le faculta para elegir y tomar sus propias decisiones, no obstante dichas decisiones internas provocan acciones las cuales se deben regular en un marco jurídico para obtener una convivencia pacífica y el bien común, de allí nace la razón de la existencia de una constitución política, que posee un carácter material y legítimo siendo el primero establecer normas jurídicas supremas y fundamentales que regulen aspectos dogmáticos, orgánicos y garantías constitucionales para la existencia de un Estado de derecho y posee un carácter legítimo porque fue promulgada por un órgano constituyente que fue en el caso de Guatemala la Asamblea Nacional Constituyente de mil novecientos ochentas y cinco, conformada por los representantes del pueblo de Guatemala, electos libre y democráticamente.

La Carta Magna de todo Estado debe crear la plataforma jurídica tributaria que fundamente tanto a la administración pública y al contribuyente una idea clara sobre la aplicación de las normas jurídicas tributarias las cuales deben propiciar un cobro justo y equitativo con la finalidad de fomentar el pago de los tributos los cuales deben beneficiar a toda la población.

Los principios constitucionales en materia tributaria son las directrices, lineamientos o guías que sirven para fundamentar la creación, interpretación y aplicación de los tributos dentro de un marco constitucional supremo y fundamental los cuales proporcionan una seguridad jurídica para evitar arbitrariedades de los funcionarios públicos en el ejercicio del poder, siendo por este motivo necesario que se localicen de manera expresa o tácita dentro de las normas jurídicas de la propia Constitución con el fin de poder plantear la acción de inconstitucionalidad en caso concreto, o general si fuera una ley ordinaria o reglamentaria que tergiversare el espíritu constitucional de los principios jurídico tributarios. Es de relevancia citar la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 tercer párrafo, establece que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación el 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.

Los principios tributarios que fundamentan el sistema guatemalteco se encuentren contenidos en la carta magna ya que los mismos establecen los límites al poder tributario y los alcances de los organismos del estado en materia tributaria. Siendo los siguientes y su fundamento constitucional:

a) Principio de legalidad; se evidencia de manera expresa en el Artículo 239.

- b) Principio de capacidad económica o de pago; el cual se fundamenta en el Artículo 243.
- c) Principio de generalidad; significa que las normas jurídicas son de aplicación general a todas las personas que se encuentren en el territorio nacional el cual se fundamenta en el Artículo 153.
- d) Principio de irretroactividad; Es un principio que se encuentra en la parte dogmática que hace referencia a que la ley no posee efectos retroactivos en ningún ámbito, existiendo siempre la excepción que es el caso de la materia penal cuando favorezca al reo, el cual se evidencia de manera expresa en el Artículo 15.
- e) Principio de igualdad; Este es un principio dogmático que se aplica en el ámbito tributario estableciendo que todos los contribuyentes se tratan de manera igualitaria encontrándose expresamente en el Artículo 4.
- f) Principio de equidad y justicia tributaria; los cuales de manera expresa los menciona en el Artículo 243.
- g) Principio de no confiscatoriedad; conocido también como prohibición de tributos confiscatorios, el cual se establece de manera expresa en el Artículo 243 y,

h) Principio de prohibición a la doble y/o múltiple tributación. Lo interesante es que la carta magna aclara que es doble o múltiple tributación interna. Estableciendo en la Constitución Política de la República en el Artículo 243 segundo párrafo, se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo impositivo.

Gracias a los principios constitucionales antes mencionados, los habitantes de la República de Guatemala, cuentan con la garantía constitucional sobre inconstitucionalidad de carácter concreto o general contra una ley ordinaria, reglamento, acuerdo o cualquier disposición inferior que tergiverse o contenga un vicio al desarrollo normativo constitucional.

Los principios constitucionales en materia tributaria tienen como objetivo limitar el poder tributario del Estado lo cual se explicará ampliamente en el capítulo II. No obstante para contextualizar dicho concepto se considera que la definición de poder tributario tiene como características principales la potestad del estado la cual es inherente al mismo, es indivisible, permanente, abstracta e indelegable para crear tributos.

Todos los principios constitucionales están íntimamente relacionados por lo cual primero se hará una explicación de cada uno, con el fin de buscar la unificación de su interpretación total logrando así encontrar el elemento teleológico de los mismos.

1.7.1. Principio de legalidad

Es un principio fundamental en cualquier rama del derecho ya que establece un marco de legalidad logrando así la certeza jurídica, para que tanto los funcionarios públicos realicen sus funciones y atribuciones según la ley y los contribuyentes conozcan sus derechos y obligaciones; dicho principio "es considerado como la garantía de los derechos de los ciudadanos en materia impositiva contra los excesos de la administración Pública y equivale al principio de la preexistencia de la ley tributaria, según el cual no existe carga fiscal si al tiempo de la realización del hecho generador de la obligación tributaria no existía una ley, expedida por la autoridad competente, que así lo estableciera" ¹² por lo antes mencionado los funcionarios públicos solo podrán exigir y hacer cumplir las normas jurídicas tributarias que se encuentren vigentes en el país.

Según la Constitución Política de la República de Guatemala y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad se puede analizar la interpretación que realiza la Corte de Constitucionalidad sobre este principio en la Gaceta No. 88 Expediente 2951-2006. Fecha de sentencia: 13/05/2008; y en la Gaceta No. 31 Expediente 231-93. Fecha de sentencia: 8/02/1994 Siendo la primera interpretación la siguiente: "el principio de legalidad se refiere a que el Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al

¹² Prieto, Héctor. **Fuentes del derecho tributario**. Pág. 107.

citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir de características de seguridad y certeza jurídica para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente”.¹³

Como se puede analizar la falta de existencia de una norma jurídica tributaria o la incorrecta aplicación del procedimiento legislativo para decretar la vigencia de un tributo faculta al contribuyente abstenerse de realizar cualquier tipo de obligación tributaria.

En la segunda interpretación de la gaceta ya mencionada se establece que “la Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la

¹³ Corte de Constitucionalidad. **Constitución Política de la República de Guatemala y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad.** Pág. 230.

finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria".¹⁴

Respetando la pirámide de Kelsen, una ley ordinaria que es emitida por medio de un decreto del Congreso de la República en su propio apartado legal establecerá en algunos casos la regulación de un reglamento el cual se encontrará sublevado jerárquicamente a la propia ley por lo cual debe ser formulado por la autoridad administrativa que corresponda según el caso concreto y como lo haya ordenado la propia ley, siendo éste un acto administrativo que desarrolla el contenido expreso de la ley creando de esta manera la plataforma administrativa que permita a la administración pública hacer cumplir la ley ordinaria conforme al origen de su espíritu y finalidad logrando así que la administración pública realice su labor de manera eficiente y eficaz.

El Congreso de la República es un organismo del Estado y como tal tiene funciones específicas que le corresponden con exclusividad una de estas funciones lo establece la Constitución Política de la República en el Artículo 239 en su primer párrafo, la cual es 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 siguiente:

a) El hecho generador de la relación tributaria;

¹⁴ *Íbid.* Pág. 232.

- 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.

La razón de ser de esta normativa jurídica suprema y fundamental se basa en que la soberanía que recae en el pueblo la delegan para su ejercicio en los funcionarios públicos y en este caso en concreto en los diputados que conforman el Congreso de la República de Guatemala los cuales son electos libre y democráticamente, la delegación de soberanía antes mencionada representa que los diputados velaran por el bienestar de la población y son las personas que escuchan de manera directa el clamor social y conocen la realidad guatemalteca. "El principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley".¹⁵

¹⁵ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 11.

Refiriéndose a la materia tributaria, sin dicho principio no existiría una estructura jurídica clara ni coherente al momento de la existencia de un tributo, gracias a su aplicación y existencia la población goza de una certeza jurídica que le permite determinar los elementos de la base de recaudación en cualquier tipo de tributo.

1.7.2. Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica también se ha llamado indistintamente en la doctrina como capacidad de pago o contributiva; la "capacidad contributiva, se establece que sólo aquellos que tengan tal capacidad pueden considerarse incluidos dentro de la obligación constitucional de sostener los gastos públicos."¹⁶ La capacidad contributiva constituye una comparación para establecer la igualdad o desigualdad de dos casos contrapuestos entre sí. La capacidad contributiva se fundamenta en la justicia jurídica tributaria ya que por ello se debe establecer la aptitud o idoneidad de cada individuo para contribuir con el pago de tributos con el fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para su funcionamiento e inversión. Dicha aptitud se evidencia en el proceso de creación de riqueza ya sea por medio de renta, el propio trabajo o el capital obtenido en un periodo determinado; el Estado en ningún caso gravará la riqueza fundamental que cubra las necesidades básicas del contribuyente y las personas que dependan del que se encuentren en su cargo sino al contrario, el Estado velará por una correcta aplicación de programas sociales para las personas que carezcan de recursos con el fin de lograr el bien común de la población.

¹⁶ Balladares, Reynaldo. *Análisis jurídico del sistema tributario*. Pág. 70.

El principio de capacidad contributiva crea el parámetro de valoración que todo Estado debe tener para evitar tributos excesivos que perjudiquen el bienestar del contribuyente, por medio de la individualización de riqueza de cada ciudadano y su aptitud para contribuir a la carga tributaria.

“Consecuentemente, aquélla parte de la riqueza del contribuyente, valorada según sus circunstancias personales y familiares constituye el mínimo vital de existencia. Ello supone que únicamente ante la cobertura de tal mínimo es que podremos contar con la aptitud para contribuir a los gastos públicos o lo que es lo mismo, surgirá entonces la capacidad contributiva.”¹⁷

La capacidad económica se basa en las fuentes de riqueza que posee el contribuyente, y su obligación de contribuir con el sostenimiento del Estado, por lo que la Corte de Constitucionalidad estableció en la Gaceta No. 88. Expediente 775-2007. Fecha de sentencia: 24/04/2008. “El principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a

¹⁷ *Ibid.* Pág. 73.

la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”.¹⁸

Como es evidente el Estado de Guatemala posee gastos los cuales son de carácter público, tal como lo indica la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 inciso “d”, que establece son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Dicha contribución debe hacer conforme a la capacidad contributiva, económica o de pago por lo cual “se presenta como idoneidad que se manifiesta a través de magnitudes de riqueza, o índices de capacidad contributiva, sobre los cuales se estructura el sistema tributario. Así pues, la renta, el patrimonio y el gasto o consumo, constituyen los tres índices de riqueza a través de los que pueden sufragarse los gastos públicos, siendo los primeros considerados índices directos, y el segundo, índice indirecto. Los tres índices deben reunir, cuales requisitos sine qua non para la creación de los tributos correspondientes, tres características a saber, deben ser reales, efectivos y actuales.”¹⁹

¹⁸ Flores. **Ob. Cit.** Pág. 237.

¹⁹ Balladares. **Ob. Cit.** Pág. 74.

El principio de capacidad de pago se encuentra expresamente establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243, establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Lo anterior permite señalar que el organismo legislativo al momento de crear un tributo debe de tener presente si el futuro contribuyente tiene la capacidad económica, para imponerle una obligación tributaria, ya que si no fuere así el Gobierno actuaría opresivamente contra su propia población lo cual sucedió en el pasado en los Estados Monárquicos y absolutos.

1.7.3. Principio de generalidad

El principio de generalidad esta cimentado en la premisa que todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir a los gastos públicos lo cual se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 literal d) que establece, son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 70. Expediente Acumulados 1766-2001 y 181-2002. Fecha de sentencia 15/12/2003, establece “abordando el tema de los impuestos, se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos,

siendo ello lo que intrínsecamente se regulan en el Artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República”.²⁰

Por lo antes mencionado el elemento teleológico del principio de generalidad es el deber de contribuir con la carga tributaria, manifestándose en su carácter subjetivo es decir el deber de todos los guatemaltecos y un carácter objetivo es decir la riqueza, y por ello afecta a toda la población, sin distinción alguna, salvo las excepciones establecidas en la propia ley, como “la exención”.²¹

Este es un claro ejemplo de limitación al principio de generalidad ya que existen beneficios tributarios de carácter personal ya que estos no se pueden transferir a terceros y se aplican para fomento de actividades económicas o desarrollo geográfico. Otra limitación al principio de generalidad es el principio de capacidad de pago antes descrito ya que dicho principio restringe al principio de generalidad ya que es cierto que todos tienen el deber de tributar pero no todos lo harán en la misma medida sino dependiendo de su nivel de riqueza.

²⁰ Flores. **Ob. Cit.** Pág. 146.

²¹ El código Tributario decreto número 6-91 en el Artículo 62 establece, exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

1.7.4. Principio de irretroactividad

En la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 15 se establece, la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; por lo antes mencionado en materia tributaria, los efectos de las normas tributarios y en específico las de un tributo, existirán hasta que se hayan publicado en el Diario oficial e indique el momento entre en vigencia, ya que “el principio de irretroactividad tiene su base en la máxima nullum tributum sine lege que significa no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo si no se encuentra previamente creado por medio de una ley, y en la misma ley se deben encontrar plenamente identificados todos sus elementos, por lo que el cobro y fiscalización del tributo se principia a hacer efectivos después de la creación de la respectiva ley, este principio constitucional lo encontramos en los Artículos 239 y 171 literal c de la Constitución Política de la República de Guatemala”²² gracias a ello existe una certeza jurídica para la población la cual conoce el momento en que entra en vigencia una ley y la descripción del tributo como los elementos que componen al mismo logrando así una seguridad jurídica ya que solo se pueden exigir los efectos de las normas jurídicas después de su entrada en vigencia.

²² Monterroso. **Ob. Cit** Pág. 32.

1.7.5. Principio de igualdad

El principio de igualdad constituye el criterio básico del que se desprenden los demás principios explicando que “la idea de igualdad impregna la constitución de los institutos tributarios en una doble vertiente: tanto para el sufragio de los gastos públicos, como la consecución de los fines inherentes al Estado. (...) El estado no puede utilizar instrumentos tributarios para hacer realidad sus fines frente a vulneraciones de derechos fundamentales de los contribuyentes. Teniendo una relación directa con el principio de proporcionalidad en que se debe tributar conforme a su capacidad contributiva. La proporcionalidad sólo podrá servir como instrumento de apoyo del control de constitucionalidad de normas que entrañen la creación de instrumentos tributarios que puedan incidir de forma gravosa en el conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes.”²³

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 69 Expediente Acumulados 641-2003. Fecha de sentencia 31/07/2003, establece “el principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio

²³ Balladares. **Ob. Cit.** Pág. 71.

de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...) la garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ellos no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado".²⁴

La igualdad es un principio supremo y fundamental de carácter dogmático en la propia Constitución de la República en el artículo 4 al establecerse 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; este principio es inherente a la evolución humana ya que en el transcurso de la historia los seres humanos han realizado revoluciones donde pelearon y murieron para lograr vivir de una forma igualitaria, gracias a ello los Estados actuales se consolidan en dicho principio; en materia tributaria es un claro ejemplo de que la igualdad se va a basar en un concepto específico según la igualdad de grupos determinados en base a su

²⁴ Flores. **Ob. Cit.** Pág. 237.

capacidad económica, ya que no se puede exigir de manera despótica e irrazonable que todos los contribuyentes tributen de la misma forma ya que cada contribuyente tiene diferente nivel de riqueza por lo cual los tributos deben versar en sujetos pasivos especificados y hechos generadores claros.

1.7.6. Principio de justicia tributaria y equidad

Justicia es un tema fundamental en la vida del ser humano y por consiguiente en el ordenamiento jurídico interno como externo de los países ya que la función de todo ordenamiento jurídico es crear un marco legal basado en principios jurídicos que regulen el comportamiento de las personas en la sociedad. En el aspecto constitucional se basa en "principios de justicia tributaria constituyen mandatos de optimización que, según las posibilidades fácticas y jurídicas, persiguen la realización de la justicia en el ámbito tributario. Cada uno de ellos inspira tal ideal según su propio contenido y significado normativo, incidiendo por esta razón en los institutos básicos del sistema tributario, ya sea en la esfera normativa o de creación de tributos, o en el plano aplicativo. La ratio o contenido de los principios sugiere clasificarlos en principios de justicia tributaria material y justicia tributaria formal. Como su nombre lo indica, los primeros inciden en la delineación del contenido y cualidades de la prestación tributaria, mientras que los segundos determinan cómo debe crearse tal prestación. Así pues, los primeros hacen referencia al contenido, mientras que los segundos, al contenido del tributo."²⁵

²⁵ Balladares. *Ob. Cit.* Pág. 61.

Se hace referencia a principios de justicia tributaria debido a que cada uno de los principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, tienen como finalidad implícita la justicia y equidad además que es un deber del estado garantizarlo. Y en base a ese deber las normas jurídicas, específicamente, las normas jurídicas tributarias, al momento de publicarse y entrar en vigencia deben buscar una equidad por medio de una igualdad proporcional, como diría Aristóteles: "Dar a cada uno lo que es suyo, o lo que le corresponde. Dice que lo que le corresponde a cada ciudadano tiene que estar en proporción con su contribución a la sociedad, sus necesidades y sus méritos personales."

Por lo antes mencionado en la historia de la humanidad se ha buscado que el ordenamiento jurídico sea justo y equitativo y que los gobernantes no abusen de su poder en forma despótica atribuyendo tributos cuantiosos o que no sean racionales a la capacidad económica del contribuyente. La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 41. Expediente Acumulados 886, 887, 944 y 945-96. Fecha de sentencia 11/09/1996, establece "en efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado (...) La potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre diversos supuestos, como pueden ser los vados en el giro del negocio, el capital invertido, el volumen de los ingresos e incluso aquellos basados en la teoría de los signos de riqueza externa. Así el legislador puede orientarse tomando en cuenta situaciones económicas que demuestren la capacidad contributiva, como

patrimonio, la renta, la propiedad, y otras expresiones que, como la prevista en la ley analizada, constituyen la base informativa de la capacidad de pago del sujeto pasivo. En esto deberá quedar entendido, como se dijo arriba, que la obligación surge en dos condiciones indispensables: una que se cuenta a partir de la vigencia de la ley y no se retrotrae al pasado; y, la otra, que los llamados a contribuir se encuentren en la situación real de estar percibiendo ingresos actuales superiores al mínimo exento (...)

La generalidad que se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto analizado a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago (...)

El principio de justicia distributiva que aplica en materia tributaria es la de que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuesto, porque los mismos sirven fines sociales y son necesarios para la subsistencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo. Además la uniformidad que demanda que los iguales sean tratados como iguales y a los desiguales como desiguales, postulado que se incumple si para imponer las cargas no se toman en cuenta la capacidad contributiva de los habitantes".²⁶

La equidad puede ser analizada de forma horizontal como vertical, basándose en la capacidad contributiva, y en relación con el principio de igualdad, se debe distinguir equidad horizontal, la cual se traduce en tratamiento igual a las personas con igual manifestación de capacidad económica, unificando de esta manera el principio de igualdad por medio del principio de capacidad contributiva; además existe la equidad

²⁶ Flores. Ob. Cit. Pág. 239.

vertical que manifiesta que deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad quienes estén en circunstancias desiguales. Esto se da por el motivo que la equidad se fundamenta en buscar la personalización del tributo, para lo cual se basa en circunstancias propias al contribuyente ya sean de índole familiar como personal.

Lo antes mencionado se puede analizar por la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 21. Expediente Acumulados 34-91 Fecha de sentencia 28/9/1995, establece "esto significa la justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persiguen que el que posee más, pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee no pague nada".²⁷

La parte expositiva de la carta magna conocido también como preámbulo redactado por la asamblea nacional constituyente dejó muy claro que el Estado se debe encargar de la consolidación de diferentes regímenes los cuales se pueden traducir en principios y uno ellos es el de justicia, en ese sentido es obligación para los gobernantes que todas las normas jurídicas tributarias deben buscar la justicia y con ello se lograra acercarse lo más posible al bien común.

²⁷ *Íbid.* Pág. 240.

1.7.7. Principio de no confiscación

Primero se definirá la palabra confiscación que según el diccionario de la real academia española etimológicamente proviene del lat. *confiscatio*, -ōnis; que significa “como la acción y efecto de confiscar.” Siendo oportuno establecer que el verbo confiscar según el diccionario antes citado es “penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco”.

Esta privación no se debe dar en un Estado de Derecho, ya que la propiedad privada es un derecho individual, el cual faculta a su propietario su uso y disfrute dentro del marco de la ley, este principio establece un límite al poder tributario del Estado, por el motivo que “desde el momento que las constituciones de los Estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias”.²⁸

La confiscación se produce en el momento en que un tributo sobrepasa la capacidad contributiva del contribuyente, afectándolo directamente por el motivo que se disminuye su patrimonio y por consiguiente la forma de cubrir sus múltiples necesidades perjudicando su forma de vida. Su fundamento se encuentra en la Constitución

²⁸ Villegas. **Ob. Cit.** Págs. 207-208.

Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 segundo párrafo, que establece, se prohíben los tributos confiscatorios.

1.7.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

La definición de Doble Tributación abarca una dualidad de conceptos siendo el primero en el ámbito interno el cual se produce dentro del territorio nacional y por lo mismo dentro de la soberanía Estatal, al momento de existir dos entidades gubernamentales las cuales pueden ser centralizadas, descentralizadas u autónomas que cobran un tributo a un mismo sujeto pasivo durante un mismo periodo de imposición y con base a un mismo hecho generador. Y el segundo concepto se desarrolla en el ámbito internacional objeto principal de análisis del presente trabajo el cual se desarrollara en el capítulo tres titulado Doble Tributación Internacional. "En relación a la doble tributación, en la mayoría de los países federados la doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe, como es el caso de Guatemala, por lo que se hace necesario analizar en que consiste la misma. Esta se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo durante un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador Central o del Gobierno Local o Municipal, imponiendo el pago de la Relación Jurídico Tributaria siguiente: Sujeto Pasivo, Hecho Generador, Elemento Temporal y Tributo, (...) constituye Doble Tributación, cuando una misma fuente, ya se capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones tributarias. Por lo que se entiende como doble o múltiple tributación, cuando las mismas personas, o bienes son gravados dos o más

veces, por el mismo hecho generador, en el mismo período de tiempo y por el mismo u otro sujeto activo".²⁹

Existen dos métodos para eliminar la doble imposición estos son el método de la deducción y el método de la exención, el primero se fundamenta en conceder un crédito de impuesto ya pagado para que se pueda descontar del impuesto a pagar, por un importe equivalente al impuesto que la sociedad ya ha soportado; y el segundo se concentra en eximir del impuesto el pago de dividendos, cuando ya ha sido previamente cubierto el impuesto por la sociedad que los reparte.

1.7.8.1. Las principales soluciones al problema de la doble imposición interna en Guatemala son las siguientes:

Realizar un proceso legislativo en materia de tributaria con asesoramiento técnico y especializado con el fin de analizar la viabilidad del hecho generador para evitar cualquier confusión con otro preexistente logrando así que al momento de su vigencia el mismo solo pueda ser exigido por una entidad administrativa y solo para un mismo sujeto pasivo en un periodo impositivo dado.

Si la primera solución no surte resultado por falta de voluntad política, la población goza de la garantía constitucional de solicitar la inconstitucionalidad parcial o total aseverando que una ley determinada en materia tributaria viola el principio de

²⁹ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 66.

prohibición de la doble o múltiple tributación interna consagrado en el Artículo 243 de nuestra Carta Magna, como un principio supremo y fundamental.

1.7.9. Unificación de los Principios Constitucionales en materia tributaria guatemalteca

Los principios tributarios tienen como elemento teleológico ser una guía de lineamientos, los cuales se materializan en directrices claras que establecen la fundamentación de la creación, interpretación y aplicación de los tributos; lo antes mencionado se fundamenta en el Código Tributario Decreto Número 6-91 en el Artículo 4 que establece, la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Además los principios tributarios crean directrices que fundamentan el marco jurídico sobre la manera correcta de las actuaciones de los funcionarios públicos que son los gobernantes y de los sujetos pasivos que son los gobernados, dentro de un sistema tributario el cual debe encontrarse en un Estado de derecho para que estos principios sean respetados y cumplidos, esto quiere decir que las acciones de toda la población se fundamentan dentro de un marco jurídico y legal garantizando los derechos y obligaciones de todos los habitantes de la república y en este caso específico los de carácter jurídico tributario.

Es evidente que para lograr un sistema tributario sólido y legítimo sus principios deben ser de carácter supremo y fundamental y por la misma razón se encuentran incluidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, para darles una jerarquía normativa superior a las leyes ordinarias y que sean el fundamento para las mismas.

El marco jurídico y legal de un Estado es uno y por lo mismo todos los principios de carácter tributario se encuentran íntimamente relacionados ya que la existencia de uno fundamenta el cumplimiento de otro y todos tienen como fin lograr un sistema tributario justo y equitativo.

Para que lo anterior se logre primero debe cumplirse el principio de capacidad de pago de manera efectiva estableciendo los tributos dependiendo de los hechos que evidencien la riqueza de cada persona ya sea individual o jurídica logrando una personalización del tributo, relacionándose con el principio de igualdad el cual fundamenta la premisa de dar un igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de condiciones o circunstancias, todo esto por medio del principio de generalidad el cual está dirigido a todos los ciudadanos los cuales tienen el deber de contribuir con la carga tributaria según las características de cada contribuyente establecidas en el hecho imponible o generador, limitando el actuar del Estado por medio del principio de no confiscatoriedad, esto quiere decir que el Estado no debe abusar de su poder tributario en contra de su propia población, todo esto por medio de normas jurídicas que sean decretadas por el Congreso de la República como organismo competente para hacerlo fundamentándose en el principio de legalidad, las

cuales deben ser específicas y técnicas para limitar la doble tributación interna dentro del sistema tributario Guatemalteco.

CAPÍTULO II

2. Poder tributario y relación jurídica tributaria

2.1. Antecedentes del poder tributario

La historia de la humanidad desde el punto de vista de la corriente materialista se divide en cinco modos de producción, de los cuales Marx hace énfasis que cada modo de producción da origen al subsiguiente, en este orden de ideas, siempre ha existido un poder tributario el cual ha sido perfectible quiere decir ha mejorado a lo largo de la historia.

Inicia primero en la comunidad primitiva donde los medios de producción eran deficientes y por esa razón no existía un excedente económico, el ser humano era nómada y a lo largo de dicho modo de producción se vuelve sedentario, e inician la división del trabajo en la caza, pesca y la recolección.

Lo cual conllevó al surgimiento de la propiedad privada, ya que cada quien poseía lo que había logrado adquirir con su trabajo; se logró mejorar las herramientas de trabajo y una especialización en el mismo, que produjo un excedente económico.

No obstante el ser humano en esa época necesitaba de un jefe o líder que administrara y controlara el territorio el cual se encargaba, como se explicó de la planeación, administración, control y seguridad del territorio por lo que exigía a los demás hombres primitivos que les diera un tributo (concepto utilizado de manera simple en esa época como obligación de dar algo a alguien que tiene el poder), esto conlleva a que el jefe de las comunidades afianzara su poder por medio de su poder tributario primitivo, que era forzado en la mayoría de los casos y coercitivo por medio de sanciones drásticas.

Los jefes se dieron cuenta que los tributos obligatorios y excesivos eran la mejor forma de vida para la época y así surge el modo de producción esclavista, donde los esclavos eran en sí el tributo materializado metafóricamente, ya que no se les consideraba hombres sino herramientas de trabajo y su trabajo no era para ellos sino para los esclavistas quienes tenían el control bélico el cual era el medio coercitivo para lograr su poder tributario, y aunque fuera inhumano, solo se consideraba que tenían derechos los esclavistas, lo anterior se ejemplifica por excelencia en el imperio romano.

Cuando cae Roma, inicia la transición al modo de producción feudalista, dando origen a las monarquías absolutas, y el derecho canónico, fundamento legal de esa época. El cual se ejemplifica en la edad media, donde el rey es considerado el enviado de Dios en la tierra y es el que decreta las leyes y es superior a las mismas.

Para que este modo de producción subsista se necesita de tributos que eran entregados por los siervos a los señores feudales a cambio de una parcela de tierra para que cultivaran, aquí el poder tributario sigue siendo despótico y el rey exigía tributos excesivos, para mantener los castillos, el ejército y más que todo su nivel de vida de riquezas, todo esto tenía que terminar ya que todo ser humano desde el hecho de ser un ser racional tiene la capacidad de comprender que es la libertad, la igualdad y la justicia, y por medio del poder tributario monárquico nunca lo iba a poder lograr, es de esta manera que se da la revolución francesa, con el fin de eliminar los Estados monárquicos y absolutistas.

Por medio de la creación de Estados Modernos donde existe la división de poderes ejercidos por medio de organismos surge el modo de producción Capitalista, siendo este el periodo histórico actual, donde el poder es uno y se divide para su ejercicio y funcionamiento en tres organismos entre los cuales no existe jerarquía ni subordinación entre sí, pudiendo todos los ciudadanos optar a cargos públicos por elección popular siempre y cuando cumplan los requisitos de cada cargo.

En el periodo actual el Estado sigue teniendo el poder tributario, como facultad inherente al mismo de crear, modifica y derogar tributos, para obtener los recursos económicos necesarios para cubrir el presupuesto anual de ingresos y egresos del Estado y para realizar sus fines por medio de la satisfacción de necesidades sociales con ello se busca alcanzar el fin supremo del Estado que es la realización del bien común todo esto fundamentado en una Constitución Política que establece un marco

jurídico legal, de carácter supremo y fundamental que legitima el actuar de los funcionarios públicos quienes su función es servir a la sociedad de manera efectiva y eficiente tal como se establece el primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 154, los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.

2.2. Definición del poder tributario

El poder tributario es la potestad exclusiva e inherente al Estado de crear unilateralmente tributos, en virtud del cual el pago es exigido a los contribuyentes, y si estos no lo hacen se utiliza el poder coactivo para obligar a los sujetos pasivos a su cumplimiento, con el fin de recaudar los ingresos previstos del Estado, para poder realizar los gastos necesarios de funcionamiento estatal y cubrir las necesidades sociales.

“La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad Tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. (...) la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Pero ella no es un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial.

Tal status significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un deber tributario, como sostiene Blumestein, sino simplemente un estado de sujeción. Es necesario entonces tener presente que cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente a él tendrá a obligador a dar, hacer o no hacer. Mientras ello no suceda y la potestad tributaria se mantenga en el plano abstracto como mera facultad, el Estado encontrará a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados".³⁰

De lo antes mencionado se desprenden las siguientes características del poder tributario es abstracto, porque es una potestad inherente al mismo Estado, es irrenunciable, por el mismo hecho de que el poder tributario no puede desprenderse del

³⁰ Villegas. **Ob. Cit** Págs. 186-187.

Estado para su cumplimiento, es permanente, ya que su existencia es la misma existencia del propio Estado, posee un fundamento legítimo, que es la soberanía de la propia población quien la delega a sus gobernantes; y su cumplimiento se puede exigir coactivamente.

2.3. Limitación al poder tributario

La limitación al poder tributario surge recientemente ya que como se explicó históricamente dicho poder fue ejercido de manera despótica y arbitraria lo cual ha conllevado a que una persona como existía en las monarquías o muchas como se dio en las oligarquías tuvieran el control sobre la forma de decretar tributos en beneficio propio y sin considerar la capacidad económica de los contribuyentes.

“Potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino”, “representaciones corporativas” e incluso “asambleas populares”. Mal podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo puede ejercer mediante la ley.

La potestad tributaria se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad o reserva). Claro está que tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición.

Por eso, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.”³¹

Se puede agregar que todos los principios tributarios de carácter constitucional limitan el ejercicio del poder tributario ya que si no se respetan al momento de decretarse un tributo por parte del organismo legislativo esta ley puede ser considerada inconstitucional, y los diputados que integran el organismo legislativo estarían

³¹ *Íbid.* Pág. 187.

ejerciendo sus funciones de manera despótica y arbitraria a los intereses de la propia población, siendo esta la que ostenta la soberanía de la nación y la que eligió de manera democrática y representativa a sus gobernantes. Dichos gobernantes son los encargados de hacer ejercer el poder tributario de manera efectiva y eficiente creando tributos justos y equitativos que conlleven a un desarrollo social del país.

2.4. Definición de la relación jurídica tributaria

La relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre el sujeto activo que es el Estado o ente público acreedor del tributo y el sujeto pasivo que es el contribuyente o responsable el cual debe cumplir con las obligaciones formales y materiales estas últimas se perfeccionan al cumplirse la descripción del hecho generador lo que da origen así a la obligación tributaria la cual debe ser cumplida por el sujeto pasivo y exigida por el sujeto activo.

Concretamente existe una definición legal de la obligación tributaria regulada en el Código Tributario Decreto Número 6-91, Artículo 14 que establece “la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria 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 coactivamente. "Es evidente que en el cuerpo legal citado considera como sinónimos la obligación tributaria con la relación jurídica tributaria, por lo cual es oportuno establecer que la diferencia radica en que primero existe la relación jurídica tributaria por existir un vínculo jurídico de conexión entre el sujeto activo con el sujeto pasivo por razones de carácter subjetivos u objetivos; este vínculo existirá siempre y hasta que se realice el presupuesto del hecho generador por el sujeto pasivo da como consecuencia la obligación tributaria, como una prestación de dar un pago económico que debe ser cumplido y si no se hiciere será exigido de manera coactiva por parte del sujeto activo.

Por lo que la relación jurídica tributaria es el género de carácter amplio que abarca las obligaciones formales y materiales, y la obligación tributaria es la especie que se deriva de la relación jurídica tributaria y que solamente es el cumplimiento de las obligaciones materiales.

2.4.1. Naturaleza de la relación jurídica tributaria

La naturaleza de la relación jurídica tributaria se encuentra dentro de la parte del Derecho Público, ya que dentro dicho vínculo jurídico, una de sus partes es el sujeto activo es decir la administración tributaria que representa al Estado que tiene un poder jurídico tributario inherente y que exige el cumplimiento de la obligación tributaria de manera coactiva, a diferencia del derecho privado donde la relación jurídica es de igualdad de derechos y obligaciones.

2.4.2. Elementos de la relación jurídica tributaria

Los elementos son los componentes que forman la relación jurídico tributaria y cuya existencia se deben determinar al momento de la creación de un tributo, entendiéndose este concepto por medio de su definición legal establecida en el Código Tributario Decreto Número 6-91 en su Artículo 9 el cual establece, tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; estableciendo una clasificación legal en el Artículo 5 del mismo cuerpo legal citado anteriormente, son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Los elementos de la relación jurídica tributaria se encuentran establecidos de manera suprema y fundamental en la Constitución Política de la República de Guatemala y como establece la licenciada Monterroso "la importancia de que se conforme todos los elementos de la Relación Jurídico Tributaria se encuentra en la misma relación, la que con la falta de uno de todos estos elementos, no existe, por lo que no se puede tipificar la Relación Jurídico Tributaria si faltase uno de estos elementos. En base a este postulado, la Constitución Política de la República en el Artículo 239 establece plenamente que en Guatemala, los elementos son las bases de recaudación, y son los 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".³²

Definiendo cada uno de los elementos antes mencionados de la siguiente manera, el hecho generador de la relación tributaria es un acto de carácter jurídico porque sus consecuencias son buscadas por el sujeto pasivo en virtud del cual se describen el acto objeto del tributo que al momento de realizarse la pretensión da origen a la obligación tributaria.

En el Código Tributario Decreto Número 6-91 en el Artículo 31 establece la siguiente definición legal, 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; tipificar quiere decir que existe un tipo de carácter tributario dentro del hecho generador el cual es un comportamiento del sujeto pasivo que describe un acto

³² *Íbid.* Pág. 160.

determinado, y que al momento que el sujeto pasivo materializa dicho acto se adecua su comportamiento dando origen a la obligación tributaria.

Las exenciones son privilegios que se establecen legalmente a los sujetos pasivos que les faculta no cumplir con la obligación tributaria, por el motivo que existen situaciones de carácter personal o circunstancias materiales que impiden su realización; En el Código Tributario Decreto Número 6-91 en el Artículo 62 primer párrafo establece la siguiente definición legal, exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, en forma general se establece que el sujeto pasivo es la persona que realiza el acto descrito en el hecho generador por lo cual da nacimiento a la obligación tributaria que deberá satisfacer al sujeto activo que es el Estado o ente público acreedor del tributo; la responsabilidad solidaria se fundamenta en el Código Tributario Decreto 6-91 en el Artículo 20 establece, los obligados respecto de los cuales se verifiquen un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación; en el Estado de Guatemala el sujeto pasivo puede ser el contribuyente o el responsable.

La base imponible y el tipo impositivo, el primero después de analizar diferentes posiciones doctrinarias se llega a la conclusión que es una magnitud, que se obtiene del hecho imponible al momento de medirlo o valorarlo el cual varía según cada sujeto pasivo dependiendo de su capacidad económica; y el tipo impositivo "también llamado elemento cuantificante. Es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, es conocido también como tasa impositiva".³³

Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; En forma general lo antes mencionado son beneficios tributarios que generan una disminución en la obligación tributaria de los sujetos pasivos, por diferentes motivos especiales a cada beneficio lo cual se da por una política fiscal que tiene como elemento teleológico la justicia tributaria lo cual produce que el Estado recaude menos.

Las deducciones, es una figura tributaria que otorga un beneficio de carácter fiscal al contribuyente y que la propia ley establece con el fin de lograr una disminución al pago del tributo ya que los sujetos pasivos realizaron gastos e inversiones en aras de cumplir con el objetivo del negocio.

³³ **Íbid.** Pág. 142.

Los descuentos tributarios es un beneficio fiscal que tiene como característica principal que disminuye de manera directa el valor del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo y que se el Estado otorga para incentivar una actividad específica.

Las infracciones y sanciones tributarias, siendo las primeras acciones u omisiones que producen un incumplimiento por parte del sujeto pasivo a sus obligaciones tanto formales como materiales lo cual afecta a la administración pública que tiene la facultad de imponer una sanción por esta contravención.

El Código Tributario Decreto 6-91 en el artículo 69 establece, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o forma, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

Lo anterior hace una separación en el ámbito penal sobre el tema de delitos con el ámbito administrativo tributario que son las infracciones y que las sanciones las impone la Administración Tributaria dependiendo del tipo de infracción.

2.5. Diferencia entre el poder tributario y la relación jurídica tributaria

La diferencia radica que el poder tributario es una potestad inherente al Estado del cual deriva la relación jurídica tributaria ya que el Estado en base a su potestad indelegable creó el tributo con sus elementos y de la relación jurídica tributaria se forma el vínculo

jurídico entre el Estado y el sujeto pasivo, de tal forma que al momento que se realice la descripción del hecho generador este último adquiere una obligación tributaria, la cual debe ser cumplida y si no lo hiciera el poder tributario actúa coactivamente para su realización.

2.6. Criterios de vinculación subjetivos y objetivos

Para que exista el vínculo jurídico de la relación jurídica tributaria debe existir un fundamento que una al sujeto activo que es el Estado con un sujeto pasivo determinado ya sea individual o colectivo, estos fundamentos se sustentan en criterios de vinculación o conexión de carácter subjetivo y objetivo para establecer el ámbito de espacial de las normas jurídicas tributarias.

Esta conexión se fundamenta en que el Estado por medio de su poder tributario establece una asignación impositiva a las personas individuales o colectivas para que cumplan la obligación de contribuir con el gasto público.

Existiendo un criterio subjetivo cuando la relación entre el sujeto pasivo y el Estado, es por características personales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia. La nacionalidad se refiere al vínculo personalísimo entre el sujeto pasivo y el Estado basando en el lugar donde nació o el vínculo sanguíneo que tiene la persona con sus progenitores; el domicilio es la circunscripción departamental donde el sujeto pasivo reside. Y la residencia es el lugar donde se encuentra su vivienda o morada.

El "Criterio de vinculación subjetiva que prioritariamente se concreta es la residencia, el cual implica que se gravará a los sujetos por toda la renta global obtenida, independientemente del lugar donde se obtuvo, es decir, la llamada renta "mundial". Aquí los obligados quedan sujetos por virtud de una obligación personal.

Este principio, según SAINZ DE BUJANDA, no es distinto al de territorialidad, pues la residencia es la vinculación territorial del contribuyente al espacio. La práctica generalidad de países asume el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción de los tributos de naturaleza personal".³⁴

No obstante dicho criterio subjetivo no se aplica en la legislación Guatemalteca, sino el que se aplica es el criterio objetivo de la fuente o territorio ya que para países en vías de desarrollo consideran una mejor manera de obtener ingresos fiscales por medio de este criterio.

En un criterio objetivo se concreta en la descripción del supuesto de hecho dentro del hecho generador que al momento de realizarse da origen a la obligación tributaria, refiriéndose a las actividades que se realicen dentro del territorio.

Doctrinariamente se establece que el "Criterio de vinculación objetiva se concreta con la obligación real, que genera la sujeción por virtud del lugar de donde proceden o se sitúan los bienes y servicios producidos o su equivalente en forma de renta. Se basa

³⁴ Iglesias Torrens, Yasser. **Análisis jurídico hacendístico de la norma general en la prestación de servicios en la UE**, http://www.indret.com/pdf/801_es.pdf, pág. 12. 10 de enero de 2013.

en la sujeción a gravamen de rentas y riquezas producidas o situadas en un determinado territorio.

Este criterio de sujeción justifica el derecho de gravamen de un país en relación con todas aquellas rentas producidas dentro de su territorio. De acuerdo con este criterio, las leyes tributarias sólo se aplican a los no residentes en un determinado país pero sin embargo tuvieron una relación con el mismo, al obtener rentas, o ser titular de determinados bienes en el situados, o, en definitiva, a aquellos que tengan relaciones económicas en territorio nacional. Este principio se aplica tanto en el caso de la tributación indirecta como en la directa y en especial cuando se tenga por objeto los productos, el patrimonio y las explotaciones económicas. Materialmente, es el denominado criterio de la fuente o del país de origen. El criterio del país de origen y el criterio del país de residencia son principios básicos que en la disputa por el reparto del derecho de imposición de los productos del patrimonio entraron en lucha hasta la fecha casi constantemente y entran aún hoy principalmente en el contexto de los Convenios para evitar la Doble imposición Internacional. Se contraponen, pues, los dos principios del país de origen y del país de residencia, cuya validez, si bien no de manera exclusiva, constituye el problema básico en relación a los impuestos directos. Sin embargo, problemas paralelos se plantearon en relación con los impuestos indirectos".³⁵

³⁵ *Íbid.*

2.6.1. Principio de la fuente o país de origen versus el de residencia o mundial

Estos principios se analizan desde un ámbito internacional donde cada Estado toma una postura sobre cual considera más beneficio y en base a su soberanía establece normas jurídicas que vayan con el principio elegido, por esa razón es importante analizar las características doctrinarias de cada principio y la fusión que se puede crear al momento en que un Estado aplique los dos principios de manera armónica.

Doctrinariamente el principio de la fuente o de origen también es llamado como principio territorial debido a que el Estado en base a su soberanía grava todas las actividades que son fuentes de riqueza que se dieron dentro de su territorio no importando factores como residencia, domicilio o nacionalidad del sujeto pasivo del tributo.

A diferencia del principio de residencia el cual se contrapone. Esto ha provocado los problemas de doble imposición internacional que empezaron a surgir de manera creciente gracias a la globalización que facilito de manera directa el comercio internacional.

“Dentro de los procesos de negociación de tratados internacionales tendientes a prevenir la doble tributación, es necesario establecer una premisa o punto de partida que debe servir de base para la estructuración de los mismos.

Esta premisa o punto de partida generalmente va a determinar la naturaleza y alcance del tratado, así como las consecuencias de carácter económico que pueden derivarse para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuáles pueden llegar a ser las premisas idóneas. (...) Estas premisas comunes son: el principio de fuente y el principio de residencia.

a) Principio de fuente. Con base en este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. (...) ya que este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo industrial, invariablemente ocasionan considerables sangrías económicas por concepto de fuga de capitales a través de pagos por transferencias de tecnología, regalías, intereses y dividendos”.³⁶

El principio de la fuente también conocido como el principio de territorialidad u origen de renta, consiste en someter a gravamen tanto a los residentes como a los no residentes en un país, siempre que obtengan sus rentas en dicho país.

Guatemala es un país clasificado como un Estado en vías de desarrollo por lo que al momento de tener que negociar un convenio internacional sobre esta naturaleza es importante que adopte un fuerte posicionamiento sobre el principio de la fuente.

³⁶ Arrijoa Vizcaino, Rodolfo. **La Doble tributación internacional**, 30 de marzo de 2013, <http://www.jurideicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/12/pr/pr2.pdf>, pág. 8, 9 de enero de 2013.

"b) Principio de Residencia. Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes en el mismo, conforme a las leyes aplicables. Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven en el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales. En efecto, estas naciones obtienen anualmente sustanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo; ya que, por ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministros de asistencia técnica no es necesario establecer en país alguno, basta con transferir financiamientos o tecnología. Inclusive, en el caso de inversiones directas, el factor residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio del país receptor industrias o comercios, también lo es que la casa matriz, residente en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades. Por eso, los tratados internacionales en materia de doble tributación que se inspiran en el principio de residencia suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptan suscribirlos".³⁷

El problema surge cuando existen dos estados con diferentes principios que afectan directamente a un mismo contribuyente residente, este tendrá que tributar en el Estado que se basa en el principio de la fuente porque su hecho generador producto de su

³⁷ *Íbid.* Pág. 10.

renta se produjo en el territorio del Estado fuente y además tendrá que tributar en el Estado donde él es residente. Lo anterior se analizará de manera amplia en los capítulos siguientes.

CAPÍTULO III

3. Evolución histórica de la doble tributación internacional

La ciencia del derecho está en constante evolución lo cual se evidencia a lo largo del desarrollo de las instituciones jurídicas; además surgen en el transcurso del tiempo diferentes situaciones las cuales deben ser reguladas, un ejemplo de ellas es la doble tributación internacional que tiene sus orígenes en Europa cuando se inicia el intercambio comercial de manera internacional entre Estados, y dichos estados gravan al mismo tiempo a un mismo contribuyente por un mismo hecho generador en un mismo periodo impositivo de allí que "la única forma práctica y efectiva de evitar la doble tributación internacional consiste en la celebración de convenios o tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

Así, los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales.

Entre estos casos, encontrados los tratados de asistencia administrativa recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862 y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas

que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones consignatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría Y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contemplan y regula el problema de la doble tributación, y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en las fechas que a continuación se indican: Sajón y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hasse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913).

La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se caracterizó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922), el de Austria y Alemania (1922).

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923 un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos y Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que

se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de la doble tributación.

El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a la herencia. El tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos.

Posteriormente, en 1928, se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados.

En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional, con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada.

En marzo en 1946, en la Ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943. Esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representan una segunda alternativa para la concertación de Tratados de este tipo.

En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para sustituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de "convenios tipo" aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino, y de las formulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea. No obstante, todavía estamos muy lejos de alcanzar, en el ámbito internacional, mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente, los efectos negativos de la doble tributación, cuyo crecimiento, por el contrario, contribuye poderosamente a gravar la presente crisis económica mundial".³⁸

³⁸ *Íbid.* Págs. 4-5.

Como se puede analizar se han dado una serie de cambios para mejorar los problemas que con lleva la doble tributación, mediante la creación de modelos de convenios que se apeguen a la realidad internacional, donde coexisten países desarrollados que se basan en el criterio de residencia, con países en vías de desarrollo que prefieren el criterio de la fuente o territorio.

Por lo que se deben establecer un acuerdo dichos Estados para evitar este fenómeno en beneficio mutuo y mejorar las relaciones internacionales logrando así una justicia tributaria para el contribuyente.

3. Doble tributación internacional

Es evidente que las relaciones privadas de carácter económico trascienden fronteras y por lo tanto están inmersas en el poder tributario de dos o más Estados cada uno con soberanía jurídica propia la cual establece la normativa jurídico legal en materia de tributos aplicable en su ámbito territorial.

La doble tributación internacional produce una afectación jurídica al sujeto pasivo ya que un mismo hecho generador queda vinculado en dos países distintos, por motivos de residencia del sujeto pasivo o el lugar de origen del mismo.

En la actual Carta Magna se establecen los principios constitucionales en materia tributaria en general, los cuales operan como un sistema de límites que afectan al poder financiero y tributario constituyendo así normas de aplicación inmediata y directa de carácter supremo y fundamental.

Uno de estos principios es la prohibición de la doble o múltiple tributación el cual se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 en el segundo párrafo el cual establece, “se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

Dicho párrafo establece los requisitos para que se perfeccione la doble o múltiple tributación siendo estos:

- a) Un mismo hecho generador.
- b) Atribuible a un mismo sujeto pasivo.
- c) Es gravado dos o más veces.

- d) Por uno o más sujetos con poder tributario.

- e) Por el mismo evento o periodo de imposición.

Es oportuno mencionar que la doble tributación que establece la Carta Magna es de carácter interno, existiendo un vacío jurídico legal de carácter supremo y fundamental, ya que en el artículo antes mencionado se hace énfasis en la palabra interna, excluyendo de manera tácita la doble tributación internacional.

“La preocupación por solucionar los problemas de la doble imposición internacional no es reciente, ya que siempre se consideró que encerraba una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad. Se pensaba que la doble imposición, no contemplaba los postulados de justicia y de adecuada distribución de carga tributaria.

Posteriormente fueron más evidentes los inconvenientes y se observó que la imposición duplicada trababa la actividad mercantil, obstaculizaba la inversión internacional y las vinculaciones entre los pueblos. Los esfuerzos por solucionar este problema fueron entonces encaminados a facilitar el intercambio y la inversión internacional.

Más modernamente, se ha observado que la doble imposición es un obstáculo que se interpone para el desarrollo económico y social de los países poco desarrollados, y se estima que los problemas de este tipo deben ser enfocados desde un punto de vista

totalmente diferente del de antaño, ya que las soluciones deben ser aquellas que tiendan a propender o a acelerar el desarrollo económico y social de los pueblos.

Haciéndose eco de esta nueva tónica, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, por resolución del 4 de agosto de 1967, encomendó al secretario general de ese organismo mundial la constitución de un grupo de expertos, representantes de todas las regiones del mundo, para que propiciaran la mejor utilización de la tributación como instrumento del desarrollo económico, reestructurando los modelos de tratados para adecuarlos a una debida regulación de las relaciones impositivas entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

Cabe decir que la doble imposición internacional surge, principalmente, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos, que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habla de países importadores y exportadores de capital, habiéndose observado actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que lo reciben son los subdesarrollados o en vía de desarrollo.”³⁹

Desde el punto de vista del país exportador es de gran beneficio esta actividad ya que un producto o servicio, se venderá fuera de su país de origen y el pago por dicha compra regresa lo cual aumentará su riqueza; en el caso de los países importadores el

³⁹ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 483.

beneficio que obtienen es la adquisición de bienes o servicios que no se encuentran en el país y por esa razón se decide comprarlos no obstante están conscientes que pierden riqueza al hacerlo ya que ese dinero por esa compra se trasladará al país donde se importo. Y de allí la importancia de los aranceles para los productos y servicios que se produce en un país ya que estos son necesarios para resguardar la economía nacional.

Haciendo un análisis jurídico tributario de carácter constitucional la Corte de Constitucionalidad argumenta “siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga correspondiente poder originario para crearlo. (La obligación Tributaria De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones”.⁴⁰

⁴⁰ Monterroso. **Ob. Cit.** Págs. 72-73.

El problema de doble tributación o imposición se puede analizar en dos perspectivas una interna o nacional y la otra en el ámbito internacional, siendo la doble tributación internacional la cual es relevante en este capítulo.

3.1. Definición de doble tributación internacional

La doble tributación internacional es un fenómeno de carácter internacional en virtud del cual existen dos o más estados que gravan a un mismo contribuyente sobre un mismo hecho generador y en un mismo periodo impositivo, el cual produce efectos negativos en el ámbito económico ya que no incentiva la inversión de bienes y servicios por el motivo que la riqueza del contribuyente se ve afectada por este acontecimiento.

Los Estados deciden qué criterio usar al momento de ejercer su potestad tributaria, existiendo un criterio subjetivo, basado en la residencia o renta mundial, donde les conviene de una mejor manera a los países exportadores de capital ya que pueden gravar todas las rentas extranjeras; en contraposición al criterio objetivo de la fuente o territorio que beneficia a los países importadores de capital, ya que logran recaudar todos los tributos en base a la renta que se produjo en su territorio sin importar el origen del contribuyente.

El criterio de la residencia significa que el Estado tiene el poder tributario de cobrar tributos al contribuyente que tenga la residencia en dicho Estado, por lo cual grava toda su renta mundial.

Por otra parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado, tiene el poder tributario de somete a tributación todas las rentas que se originaron en su territorio.

“La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden agravadas dos veces, en dos jurisdicciones tributarias distintas, y que sobre todo se origina la Doble Tributación Internacional.

Debido a la falta de una política adecuada más o menos homogénea para establecer el derecho a exigir el tributo, como el de la fuente de los ingresos o rentas, adoptado por todos los Estados, se presenta la interferencia de las facultades impositivas, situación que implica que se manifieste una doble tributación internacional.

Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no sólo las reglas que utilizaran para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administración Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias, y acuerdan que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden partes del impuesto total que debe pagar el sujeto".⁴¹

Por lo antes mencionado se establece que la doble imposición internacional, es un fenómeno de carácter tributario que afecta a un sujeto pasivo al momento de que dos poderes tributarios con diferente criterio de sujeción, son establecidos en un mismo periodo impositivo por un mismo o similar hecho generador.

3.2. Características de la doble tributación internacional

Al momento de comparar dos poderes tributarios que gravan a un mismo sujeto pasivo por el motivo que cada país tiene su propia soberanía que establece normas jurídicas y principios propios los cuales se contraponen en el sentido que existe el principio de la residencia que grava al sujeto pasivo por el total de ganancia que genere no importando el lugar sino por el simple hecho de tener su residencia en el país, diferente al principio territorial que grava todo producto o servicio que se produce en su elemento territorial estatal. Resaltando de esta manera las características siguientes para la configuración de la doble tributación internacional:

a) Existe dos sujetos con poder tributario;

⁴¹ **Íbid.** Págs. 67 y 68.

- b) Existe un mismo sujeto pasivo con obligación tributaria en dos diferentes estados que difieren en principios de tributación internacional.
- c) Existe un hecho generador igual o similar que es gravado por diferentes estados.
- d) Se da todo este acontecimiento en un mismo periodo de tiempo.

Doctrinariamente se establecen los requisitos de configuración para que se dé la doble tributación internacional siendo los siguientes: "Puede decirse que hay doble (o múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. De este concepto extraemos los siguientes requisitos para que configure este fenómeno:

1. Identidad del sujeto gravado: el destinatario legal tributo debe ser el mismo;
2. Identidad de hecho imponible: el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones;
3. Identidad temporal: la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición:

4. Diversidad de sujetos fiscales: la doble imposición (en general) puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal de gobierno o de dos o más autoridades en el orden internacional”.⁴²

3.3. Causas de la doble tributación internacional

La principal causa es que existen Estados con diferentes criterios de jurisdicción en materia impositiva lo cual se evidencia en el derecho tributario internacional ya que como se ha analizado existe una contraposición entre el principio de residencia con el principio de territorialidad; y también no todos los Estados establecen las mismas características a cada principio antes mencionado, esto genera que existan estados con el mismo criterio jurisdiccional de su poder tributario con ciertas diferencias dependiendo de la normativa interna.

“El punto de partida para un análisis jurídico de la doble imposición internacional debe buscarse especialmente en el hecho imponible. Según el aspecto espacial del hecho imponible, deben pagar tributo quienes están sujetos a la potestad de un Estado. La sujeción puede determinarse por distintos tipos de pertenencia (p.ej.: nacionalidad, domicilio, etc.), que funcionan desde el punto de vista del sujeto activo de la potestad tributaria (Estado) y tienen repercusión en el aspecto subjetivo del hecho imponible,

⁴² Villegas. *Ob. Cit.* Pág. 484.

entendiendo tal aspecto como la vinculación entre el hecho imponible y el destinatario legal del tributo.

Los criterios de atribución de potestad tributaria son los siguientes:

a) Nacionalidad. Es el más antiguo, y consiste en sostener que el derecho agravar deriva de la nacionalidad del contribuyente, entendida, ésta, como el vínculo que une a un individuo con el país. Según este criterio, cualquiera que sea el lugar donde éste viva, trabaje, tenga ganancias o posea sus bienes, debe tributar en el país al cual está vinculado por la ciudadanía”.⁴³

En la legislación jurídica Guatemalteca, existe una definición legal sobre este tema el cual se encuentra regulado en el Decreto Número 1613, ley de nacionalidad que establece en el Artículo 1 “la nacionalidad guatemalteca es el vinculo jurídico-político existe entre quienes la Constitución de la República determina y el Estado de Guatemala. Tiene por fundamento un nexo de carácter social, y una comunidad de existencia, intereses y sentimientos, e implica derechos y deberes recíprocos”.

Por lo cual la nacionalidad le proporciona a un individuo el reconocimiento del país de ser parte del mismo proporcionándole derechos y obligaciones que son exigibles recíprocamente.

⁴³ **Íbid.** Pág. 485.

"b) Domicilio. Según este criterio, la facultad de gravar corresponde al Estado donde el contribuyente se radica con carácter permanente y estable. Corresponde hacer presente la diferencia que existe entre el domicilio civil y el fiscal. Este último se apoya en elementos tangibles que facilitan la recaudación del tributo, quedando entonces reducidos los elementos del domicilio civil (corpus y animas) al corpus.

Quizá el hecho de no ser el concepto del domicilio fiscal claro y unánime en la doctrina y legislación comparada ha descalificado en algunas medidas este elemento como atributivo de potestad tributaria.

c) Residencia. Este criterio se diferencia del anterior en que para atribuir potestad tributaria se tiene en cuenta la simple habitación en un lugar sin que concurra la intención de permanencia".⁴⁴

Es relevante mencionar que para el Estado de Guatemala sobre el tema del domicilio, este se encuentra regulado en el Decreto Ley 106, Código Civil en el Artículo 32 el cual establece "el domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en el lugar con ánimo de permanecer en él". Esta definición es escasa ya que solo nos proporciona las características que deben de existir siendo la voluntad, el lugar de residencia, y el ánimo de permanencia. Relacionándolo doctrinariamente que el domicilio establece un área geográfica ya que es la circunscripción departamental donde se encuentra la residencia, quiere decir el lugar donde esta persona habita.

⁴⁴ *Íbid*

3.4. Efectos de la doble tributación internacional

Los efectos repercuten directamente sobre el contribuyente ya que es el afectado directamente esto desincentiva la inversión ya que existirá un gravamen doble sobre un mismo hecho generador en diferentes sistemas tributarios que aumentará su carga tributaria.

El motivo principal que ha conllevado a que los estados realicen convenios para evitar este fenómeno es ser estados atractivos a la inversión extranjera, lo cual contribuirá al desarrollo económico al lograr mejorar el producto interno bruto del país.

Y si no se resuelve esta situación la persona que sale afectada directamente es el sujeto pasivo ya que tendrá que tributar dos veces por un mismo hecho imponible; e indirectamente sale afectado el consumidor ya que el producto o servicio que adquiere será más costoso porque existe un doble pago de tributo.

3.5. Conflictos derivados de la doble tributación internacional

El conflicto se origina de la misma causa que le da origen, esto quiere decir de la mezcla de principios tributarios internacional en materia de jurisdicción del poder tributario. Lo cual provoca una serie de contradicciones entre los Estados al momento de ejercer su potestad tributaria, el conflicto más evidente es el que se da entre el criterio objetivo de la fuente con el criterio subjetivo de la residencia.

3.5.1. Conflicto fuente – residencia

Es el conflicto por excelencia que origina la doble imposición internacional ya que un Estado tiene su fundamento en el criterio objetivo que es la fuente esto quiere decir el lugar territorial donde se genero la riqueza y otro Estado tiene un criterio subjetivo esto es una relación del sujeto con el Estado donde el sujeto que tienen el deber de contribuir tiene su residencia en el. Existe una "obligación real responde a un principio de tributación, que es precisamente el principio de obligación real de contribuir, el cual supone hacer tributar con arreglo al principio de territorialidad. El principio de territorialidad viene a suponer que los impuestos que lo adopten solo pueden gravar los hechos imponibles que tengan lugar en el territorio nacional. Ahora bien, gravar la riqueza del sujeto supone el fin primario del tributo y su fin esencial. En tal sentido, se podría decir que gravar la renta, el patrimonio o simplemente la riqueza del contribuyente, es el objeto del tributo, como fin primario y fundamental. Y tal gravamen, en principio, con independencia de quien lo realice. En consecuencia, todos estos objetos imponibles mencionados, son gravados por el ente impositor del territorio donde tenga su lugar, por virtud del criterio de sujeción territorial, generador de la obligación real sobre esa manifestación de capacidad económica.

Por virtud de este sistema de imposición real, se gravan separada y singularmente las rentas netas que se derivan de cada uno de los objetos imponibles mencionados. Mientras que en el sistema de imposición persona se atiende al gravamen de la globalidad de la renta producida por el sujeto, en el sistema de imposición real basta

que exista una renta objetivamente considerada, por lo que basta poner en relación la renta neta con una fuente capaz de producirla. En tal sentido, existe un vínculo de sujeción territorial, que puede existir por virtud del consumo a través del gasto de esa renta en un ámbito espacial determinado”⁴⁵ por lo antes mencionado se debe tener claro que sistema de imposición es más conveniente a las necesidades del país.

3.6. Fundamento legal de la doble tributación internacional

En la legislación Guatemalteca no existe un fundamento expreso sobre la prohibición de la doble tributación internacional solo se regula constitucionalmente la prohibición de la doble tributación interna, existiendo un vacío legal sobre este tema, ya que los legisladores constituyentes no tenían consciencia en ese momento histórico de la importancia de la globalización y de la facilidad del intercambio del comercio internacional.

La única alternativa actual que tiene Guatemala para prevenir la doble tributación internacional es por medio de acuerdos o convenios internacionales sobre esta materia ya que “estos convenios contemplan no sólo las reglas utilizaran para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

⁴⁵ Iglesias Torrens. *Ob. Cit.* Págs. 27 y 28.

Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias, y acuerdan que se sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto".⁴⁶

Guatemala actualmente no ha suscrito ningún convenio sobre dicha materia "por la clase de sistema impositivo que tenemos que es el de sujeción económica".⁴⁷

La sujeción económica se basa en el criterio de la fuente quiere decir que se da la importancia a los ingresos generados dentro del territorio nacional, ya sea en forma total o parcial, aislando la nacionalidad, o residencial del sujeto pasivo de la obligación tributaria. No obstante actualmente Guatemala está haciendo cambios internos en su estructura jurídica tributaria lo cual lo refleja en el Decreto Número 10-2012 Ley de actualización tributaria, al establecer que las categorías de los contribuyentes no residentes se regirán por normas especiales las cuales se regulan en el título quinto de dicha ley.

Todo esto con el fin de establecer normas jurídicas claras sobre dicho contribuyentes no obstante se analiza que el principio que Guatemala al final se aplica es el principio de la fuente ya que grava las rentas producidas en el territorio nacional no importa si existe establecimiento permanente o no.

⁴⁶ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 68.

⁴⁷ **Íbid.** Pág. 66.

3.7. Métodos para evitar la doble imposición jurídica internacional

Existe una serie de métodos para evitar el acaecimiento de la doble imposición internacional, ya que se debe tomar en consideración cual le beneficia al país según sus características tributarias y económicas, entre estos doctrinariamente se establecen que "los más importantes procedimientos actualmente utilizados para evitar la doble imposición son los siguientes:

1) Exención de las rentas obtenidas en el exterior: Según este procedimiento, los países gravan las rentas que se obtienen su territorio y eximen total o parcialmente las que se obtengan en el extranjero. Si la exención es total, este mecanismo significa la aplicación del principio de la fuente.

Este sistema es poco usado por no convenir a los países industrializados, y sólo puede ser estímulo al desarrollo si se hace mediante acuerdos bilaterales, porque si la exención a rentas obtenidas en el extranjero es indiscriminada, nada impide que los capitales se radiquen en otros países industrializados.

2) Crédito por impuestos pagados en el extranjero (taxcredit). Este procedimiento es una atenuación del principio de domicilio o residencia. Cada país grava la totalidad de las rentas, tanto las que se produzcan dentro como fuera de su territorio, pero se acepta que los impuestos pagados en el extranjero por rentas allí producidas se deduzcan de los impuestos totales.

Este procedimiento no es conveniente para los países en vía de desarrollo, porque las exenciones o alicientes fiscales que pueden disponer para estimular la inversión extranjera, son un sacrificio inútil que beneficia al fisco del país exportador del capital, sin beneficiar al particular inversor.

En efecto, mientras menos pague ese particular en el país donde invierte (en virtud de incentivos fiscales), menos podrá deducir, y si la eximición es total, el país exportador cobrará íntegramente el impuesto por la renta obtenida en el extranjero.

3) Crédito por impuestos exonerados (taxsparing). Para evitar los inconvenientes del sistema precedente, los países en vía de desarrollo han reclamado la inclusión de la cláusula del tax sparing.

Según ella, el país desarrollado deduce no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país en vía de desarrollo, sino también el que se debió pagar y no se pagó por la existencia de exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con finalidad de incentivo de la inversión extranjera.

Esta deducción es la solución más aceptable en caso de no reconocer se el principio de la fuente.

4) Descuento por inversiones en el exterior. Este sistema ha aparecido últimamente, habiéndolo utilizado los Estados Unidos desde 1962 y Alemania desde 1968. Consiste en deducir de los impuestos a pagar en el país del capitalista, un porcentaje de las inversiones que éste haga en un país en vía de desarrollo y que tiende a incrementar el crecimiento económico de tal país.

Estos tres últimos procedimientos (el del crédito por impuesto pagado, el del crédito por impuesto exonerado y el descuento por inversiones en el exterior) son una demostración del cambio de mentalidad que se está operando en los países industrializados, exportadores de capital. Sin abjurar de su soberanía, los países comienzan a buscar fórmulas de cooperación en pro del desarrollo de aquellas naciones menos avanzadas.

Es indudable que la solución a los problemas de la doble imposición debe fundamentarse no en la juridicidad de un principio, sino en la solidaridad internacional y en la realidad innegable de la desigualdad entre las partes en pugna".⁴⁸

Haciendo referencia de lo anterior los métodos más importantes es el método de la exención y al método del crédito fiscal, en el cual el primero el Estado residente decide que las rentas pagadas en el Estado de la fuente sean exentas al contribuyente y en el segundo caso, el Estado residente facultad al contribuyente descontar del importe a pagar del impuesto lo concerniente al pago realizado ya en el Estado de la fuente.

⁴⁸ Villegas. **Ob. Cit.** Págs. 488 y 489.

CAPÍTULO IV

4. Derecho internacional tributario

El siglo XXI ha demostrado ser hasta ahora la época donde existe la preeminencia en el intercambio económico, social, político y cultural entre los Estados, partiendo de la facilidad de la comunicación gracias al internet que es una herramienta que consolidó la globalización; es por ello que la multiplicidad de relaciones internacionales llaman la atención de políticos, economistas y juristas.

“En la actualidad somos espectadores de un gran intercambio comercial, científico y cultural entre países de las más diversas ideologías, si a esto le sumamos la creación de comunidades económicas y la pujanza de las empresas transnacionales, nos encontramos con un panorama que por su complejidad habrá de requerir en forma progresiva la atención de los tributaristas.

Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado” derecho internacional tributario “que aparece como una división dentro del derecho tributario y con el sentido y alcance consignados supra.

Entendemos por derecho internacional tributario aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde

aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países”.⁴⁹

El análisis anterior se enfoca en el derecho internacional público porque es allí donde existe la relación jurídica de dos soberanías ambas ejerciendo su poder tributario y que afectan a un mismo sujeto pasivo, cual es, el caso preciso de la doble tributación internacional, además de servir de base para lograr un intercambio de información fiscal entre países con el fin de evitar la evasión; dicho derecho se materializa en convenios y tratados entre Estados.

Estableciendo una definición doctrinaria, sin profundizar en la diferencia entre ambos, consideramos a los tratados y convenios “como un nombre genérico; algunos consideran que estos designan en su forma más general y completa al acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de Derecho Internacional. Los otros nombres indican relaciones y situaciones específicas bien determinadas, aún y cuando la mayoría de ellos se utilizan indistintamente para significar la misma noción jurídica.”⁵⁰

Los Estados se encuentra en un mundo globalizado entiéndase esto como una relación de interdependencia y comunicación sobre aspectos económicos, tecnológicos, sociales y culturales entre los países que existen en el mundo, unificando así tanto los

⁴⁹ *Íbid.* Pág. 481.

⁵⁰ Ochaíta, Carlos, *Derecho internacional público*. Pág. 106.

mercados como la sociedad, esto ha hecho necesario que los Estados transformen sus políticas internas y soberanas en aras de ser países competitivos económicamente, en los cuales las empresas pueden invertir sus capitales sin salir perjudicados fiscalmente por problemas de doble o múltiple tributación siendo necesario para los Estados tanto desarrollados como en vías de desarrollo negociar convenios internacionales para eliminar la doble tributación y lograr así mejorar la movilidad del capital.

4.1. Definición y características de convenios internacionales en materia de doble tributación internacional

Los convenios para evitar la doble tributación internacional, son acuerdos que realizan dos o más Estados con el fin de establecer una serie de normas jurídicas que establezcan los criterios para reducir los impactos tributarios que afecta a un contribuyente al gravarse su renta en un mismo periodo impositivo por diferentes países, estableciendo que país será el encargado de cobrar el impuesto o si lo harán en partes iguales; logrando así distribuir los ingresos fiscales en beneficio del contribuyente y mejorar el comercio internacional.

“Los tratados internacionales en materia tributaria han estado dirigidos generalmente a cumplir la finalidad de delimitar los poderes tributarios estatales para evitar así la doble imposición, o también la de conseguir una mayor colaboración entre las Administraciones de los diferentes Estados y resolver las controversias entre ellos, potenciando el suministro de información de datos con transcendencia tributaria y la

lucha contra el fraude fiscal. Ejemplo de tratados internacionales que cumplen alguna de estas finalidades son los relativos a los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) de carácter bilateral y normalmente negociados sobre modelos tipo elaborados por la Organización para la Cooperación y para el Desarrollo Económico (OCDE) o por la Organización de las Naciones Unidas (ONU); los que recogen protocolos y privilegios de funcionarios de organizaciones internacionales”.⁵¹

Entre sus características destacan el ser formalistas y rigurosos ya que se necesita cumplir con una serie de etapas y pasos internacionales de suscripción además de nacionales de aceptación y ratificación.

Una característica obvia de dichos convenios que no deja de ser relevante por eso, es que los principios que lo rigen son de carácter internacional. Haciendo énfasis en el principio de pacta sunt servanda (que los Estados se obligan por el propio convenio o tratado el cual debe ser cumplido de buena fe).

Su aplicación está dirigida a una doble vertiente ya que regulan los hechos imponibles de los impuestos afectos, como un elemento objetivo, y además examinan al sujeto pasivo o contribuyente como un elemento subjetivo que es el afectado.

⁵¹ Menéndez Moreno, Alejandro. **Derecho financiero y tributario parte general lecciones de cátedra**. Pág. 113.

4.2. Finalidad de los convenios para evitar la doble tributación internacional

La finalidad de los convenios para evitar la doble tributación, es limitar el poder tributario estableciendo que estado tendrá el derecho prioritario o si es más conveniente de manera participativa establecer un tributo donde se delimite el gravamen a imponer. Logrando así crear políticas de inversión entre estados todo para lograr la circulación del capital y de bienes de manera efectiva y eficiente en beneficio mutuo.

“Los convenios y tratados que pretenden la eliminación de la doble tributación internacional, son tanto los tratados o acuerdos bilaterales, como los acuerdos multilaterales, la solución hasta el momento más adecuada para solucionar el problema de la Doble Tributación Internacional.

Estos instrumentos internacionales de Derecho Público pueden contener acuerdos de reposición tributaria para neutralizar la doble tributación, asimismo contienen políticas como las de reciprocidad, deducción, exención y crédito de impuestos, o pueden instaurarse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, con base en la cooperación internacional”.⁵²

Como todo convenio de carácter internacional los Estados partes se comprometen en buena fe a cumplir con lo aceptado en cada clausula delimitando de esta manera su

⁵² Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 71.

soberanía interna en beneficio de eliminar la doble tributación internacional logrando de esta manera evitar la coexistencia de potestades tributarias hacia un mismo sujeto pasivo.

Por lo que se logra que las rentas sean gravadas de manera exclusiva por el Estado residente, cediendo el Estado de la fuente el derecho a gravarlo, o dándose el caso contrario donde de manera exclusiva sean gravadas las rentas por el Estado de la fuente, cediendo el Estado residente, lo cual conlleva una tercera opción a la existencia de una imposición o gravamen compartido entre el Estado residente con el Estado de la fuente, los cuales tiene ambos acoplar sus potestades tributarias soberanas para la coexistencia y lograr un beneficio mutuo.

4.3. Principales modelos de convenios internacionales en materia de doble imposición internacional

Existen actualmente dos modelos de convenios internacionales para evitar la doble tributación internacional que sobresalen siendo el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). En dichos modelos facultan a los estados suscriptores a gravar la renta obtenida según su potestad tributaria sobre el criterio de la fuente o el de residencia que rige su sistema jurídico interno, dicha facultad se limitará al acuerdo que establezcan sobre qué país gravará que tanta cantidad o existirá una proporcionalidad entre los mismo; no obstante existe una diferencia entre los dos

modelos antes mencionados donde se denota que el modelo de la ONU le da prioridad al criterio de la fuente.

4.3.1. Modelo de la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) tiene como misión “promover políticas que mejoren el desarrollo económico y el bienestar social de las personas en todo el mundo”.⁵³ Una de estas políticas es la creación del modelo para evitar la doble tributación internacional el cual se crea “en reconocimiento de la necesidad de eliminar este obstáculo para el desarrollo de las relaciones económicas entre los países, así como de la importancia de aclarar y normalizar la situación fiscal de los contribuyentes que se dedican a actividades en otros países, la Convención Modelo de la OCDE sobre la Renta y sobre el Capital proporciona un medio para resolver de manera uniforme los problemas más comunes que surgen en el ámbito internacional de la doble imposición jurídica.

El modelo de la OCDE requiere una revisión constante para hacer frente a los nuevos problemas fiscales que se plantean en relación con la evolución de la economía global. Trabajo N ° 1 del Comité del Partido de la OCDE sobre asuntos fiscales responde a esta necesidad y sus resultados de trabajo en los cambios periódicos a la Modelo. Desde 1992, el modelo se ha publicado en un formato de hojas sueltas para

⁵³Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). **Mejores políticas para una vida mejor**, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/> (19 de marzo de 2013).

permitir la incorporación de estos cambios, las actualizaciones se publicaron en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010.

Comenzando con la actualización de 1997, el modelo se presenta en dos volúmenes. El volumen I incluye la introducción y el texto de los artículos del Modelo y sus comentarios. Volumen II incluye una sección sobre las posiciones de los países no miembros, las reimpressiones de los informes previos relativos a convenios fiscales que el Comité de Asuntos Fiscales ha adoptado desde 1977, la lista de los convenios fiscales celebrados entre los países miembros y el texto de la Recomendación del Consejo sobre el Modelo de Convenio Fiscal. Una versión condensada del modelo, que incluye sólo la introducción, el texto de los artículos del Modelo, los comentarios y las posiciones de los países no miembros está también disponible.”⁵⁴

4.3.2. Modelo de la ONU

La Organización de Naciones Unidas, de carácter interestatal donde reúne a la mayoría de Estados en el mundo la cual es “una organización internacional formada por 192 países independientes. Estos se reúnen libremente para trabajar juntos a favor de la paz y la seguridad de los pueblos, así como luchar contra la pobreza y la injusticia en el mundo”⁵⁵

⁵⁴ **Íbid.**

⁵⁵ Naciones Unidas Centro de información, México, Cuba y República Dominicana. **Que es la ONU**, http://www.cinu.org.mx/ninos/html/onu_n.htm (20 de marzo de 2013).

Lo anterior deja claro que la ONU decidió crear un modelo base sobre los convenios para evitar la doble imposición internacional, con el fin de que los países en vías de desarrollo se encontraran en igualdad de posición con los países desarrollados logrando así disminuir la injusticia en el mundo y combatir la pobreza, este modelo se basó en el modelo de la OCDE.

La diferencia según estudios doctrinarios es que el modelo de la ONU beneficia a los países con criterio de la fuente y estos la mayoría son los que se encuentran en vías de desarrollo en contraposición a los países desarrollados que mueven el capital, por lo que es relevante mencionar que "el Modelo de Convenio Fiscal de la ONU, así como el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE han tenido una profunda influencia en la práctica de los tratados internacionales. Ellos forman la base de la mayoría de los tratados entre los países, destinadas a proteger a los contribuyentes contra la doble imposición, con el fin de mejorar el flujo de comercio e inversión internacional, así como la transferencia de tecnología, mientras que conserva la potestad tributaria adecuada a los gobiernos.

El objetivo particular del Modelo de Naciones Unidas es facilitar el ingreso de los países en desarrollo a la suscripción de tratados fiscales bilaterales, lo que contribuiría a la consecución de sus objetivos de desarrollo.

“Las similitudes entre los modelos de la ONU y la OCDE reflejan la importancia de lograr la coherencia, mientras que las áreas más importantes de divergencia refleja membrecías y prioridades diferentes de las dos organizaciones.

El Modelo de Naciones Unidas en general, mantiene una mayor proporción de ingresos fiscales para el “Estado de origen”, que es el país donde la actividad de inversión o de otro tipo se lleva a cabo. Mientras que el modelo de la OCDE mantiene una mayor participación al “Estado de residencia”, el país del inversionista, empresario. Por lo tanto, el Modelo de Naciones Unidas normalmente permite más derechos de imposición a los países en desarrollo sobre los ingresos generados por las inversiones extranjeras en estos países”.⁵⁶

4.4 Ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional

Es importante establecer el ámbito de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional para lo cual según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Estado de Colombia establece conceptos básicos sobre dicho tema estableciendo que “Los convenios para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y elusión fiscal se aplican a las personas (ámbito subjetivo) e impuestos (ámbito

⁵⁶ Naciones Unidas. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, promoviendo el desarrollo para todos, <http://www.un.org/es/development/desa/news/administration/doble-tributacion.html> (29 de marzo de 2013).

objetivo) definidos en su texto. En el ámbito subjetivo, el convenio se aplica a todas aquellas personas residentes de cada uno de los Estados contratantes.

El término residentes significa toda persona que, en virtud de la legislación de un Estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.⁵⁷ Es importante señalar que para diferentes Estados el concepto de residencia varía según su normativa interna lo cual ocasionaría conflictos por esa razón se deben definir en los convenios los criterios sobre este tema con oportunidad; según el Modelo de Convenio de la OCDE los criterios que establecen son los siguientes:

- a) "Una persona se considera residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición;
- b) Si una persona tiene vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considera residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de interés vitales);
- c) Si no se determina el Estado en que la persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde vive habitualmente;

⁵⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. **Convenios para evitar la doble imposición**, http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imposicion.pdf (4 de abril de 2013).

- d) Si la persona vive habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considera residente del Estado del que sea Nacional;
- e) Si la persona fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”⁵⁸

El ámbito objetivo se fundamenta claramente en los impuestos que son el objeto de los convenios para evitar la doble tributación internacional.

4.5. Descripción de los principales convenios internacionales que han aceptado y ratificado los países latinoamericanos para evitar la doble tributación internacional

Guatemala no ha suscrito ningún convenio para evitar la doble tributación internacional por esa razón se hace referencia a países latinoamericanos ya que se encuentran en el mismo continente que Guatemala, y la mayoría son países en vías de desarrollo que lo que desean es mejorar la inversión extranjera.

Los Estados que han suscrito dichos convenios tienen que tomar la decisión que mejor les beneficie ya que se puede dar que exista una tributación solamente del estado residente, provocando que el estado de la fuente renuncie al gravamen; o que los

⁵⁸ **Íbid**

estados decidan compartir de manera igualitaria el tributo, logrando así que el Estado fuente grave de forma limitada la renta y el Estado de residencia modifique su legislación para lograr una que se pueda trabajar de manera conjunta; y por último puede ocurrir que exista una tributación que solamente sea exclusiva para el Estado fuente, lo cual provoca que se aplique el principio de territorialidad.

“Como ejemplos de este tipo de instrumentos, se pueden citar los siguientes; en lo que Chile llegó a acuerdos con diferentes países para evitar este fenómeno: Polonia marzo de 2004; Perú enero de 2004; España enero de 2004; Ecuador enero de 2004 y Brasil Octubre de 2003.

En relación a los demás países, se puede mencionar los siguientes convenios:

Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para evitar la Doble Tributación y para prevenir la Evasión Fiscal en Relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio; Convenio entre el Perú y Suecia para Evitar la Doble Imposición con Respecto a los Impuesto a la Renta y al Capital; Convenios entre los Países Miembros de la Comunidad Andina y Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España”.⁵⁹

⁵⁹ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 72.

Es evidente que dichos convenios son necesarios actualmente para mejorar la inversión extranjera, ya que el sujeto pasivo del tributo solamente tiene que pagar una suma razonable por la riqueza obtenida, y de esta manera cualquier contribuyente extranjero preferirá invertir en países en donde su país tenga acuerdos con otros países para evitar la doble tributación; ya que así podrá tener una seguridad jurídica sobre su inversión, y está no tendrá que ser gravada doblemente.

Los países que han suscrito dichos convenios en el ámbito internacional son calificados de una muy manera en el ámbito fiscal, ya que por lo que se había mencionado anteriormente su seguridad jurídica tributaria que ofrece al inversionista extranjero es mejor y este solo tendrá que analizar que tipo de criterio de fuente o de residencia existe y cómo será la forma en que tendrá que pagar por las riquezas de renta que obtuvo sin preocuparse de una doble tributación lo cual disminuye sus ganancias de una manera innecesaria.

Es muy importante analizar cuáles han sido las ventajas de suscribir un convenio para evitar la doble tributación internacional para los países latinoamericanos, para que así Guatemala, tenga una referencia de las mismas y como estos beneficios puedan ayudar a nuestro país a mejorar la inversión y el estándar de seguridad jurídica tributaria en el ámbito internacional, en la página electrónica del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, establece una pregunta muy interesante siendo la siguiente: “¿Cuáles son las ventajas de celebrar los convenios desde la perspectiva

del país contratante? Las ventajas son múltiples. Desde la perspectiva de los países contratantes se puede señalar que estos convenios:

Generan un ambiente favorable a la inversión. Al firmar un convenio para evitar la doble tributación, un país está dando una señal positiva a la inversión extranjera y otorga a los inversionistas seguridad respecto de los elementos negociados, aun en el caso de modificación de la Ley interna.

Consolidan un marco legal seguro y predecible, que resulta vital para la toma de decisiones de los inversionistas del país donde realicen sus inversiones, por estar salvaguardados por un convenio de carácter internacional, ofreciendo garantías contra la discriminación y la eliminación de la doble tributación.

Son instrumentos que pueden usar además las administraciones tributarias para enfrentar la evasión fiscal internacional, ya que prevén acuerdos de intercambio de información y, en algunos casos, de asistencia en la recaudación. Así la administración tributaria de un país adquiere la facultad de solicitar la información que requiera.

Facilitan que la Administración al conocer las estrategias que usan los agentes económicos internacionales, pueda detectar incumplimientos de obligaciones tributarias".⁶⁰

⁶⁰ Perú, Ministerio de Economía y Finanzas. **Ventajas de la celebración de los convenios para evitar la doble tributación**, http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2200%3Acapitulo-ii-ventajas-de-la-celebracion-de-los-convenios-para-evitar-la-doble-tributacion-&catid=297%3Apreguntas-frecuentes&Itemid=100143&lang=es (5 de abril de 2013).

Además que se debe analizar siempre la perspectiva contraria sobre las desventajas que provocan para un país latinoamericano la suscripción de estos convenios, en el caso de Perú, en la página oficial del Ministerio de Economía y finanzas establece lo siguiente sobre dicho tema, que “ todo convenio para evitar la doble tributación al definir la exclusividad de uno de los Estados para gravar determinadas rentas o compartir la tributación respecto de otras rentas, conlleva necesariamente a un menor ingreso fiscal por la renuncia parcial a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas, tales como dividendos, intereses o regalías.

Sin embargo, el sacrificio fiscal depende de la realidad tributaria de los países contratantes y la experiencia ha establecido que su incidencia como desventaja siempre es menor respecto de los beneficios que implica la suscripción de estos convenios”.⁶¹

Los países latinoamericanos desean mejorar sus índices de inversión extranjera y ser atractivos en este tema, esa es la razón principal que suscriben dichos convenios, para crear una certeza jurídica fiscal, con otros países, lo cual se puede evidenciar en el CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DEL PERÚ Y LA REPÚBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN RELACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO el cual se aplica a las personas residentes de los Estados partes, teniendo como descripción que se aplica

⁶¹ *Íbid.*

sobre el impuesto sobre la renta y el patrimonio, no importando el sistema de exacción, en las cláusulas siguientes se establecen quien es el Estado que puede someter a imposición determinado hecho generador como es el caso de las rentas que un residente obtenga de los bienes inmuebles y se describe que tipo de rentas se encuentran dentro del convenio; estos convenios tienen como relevante la parte de los métodos para eliminar la doble imposición, ya que su finalidad es esa, en caso de dicho convenio el artículo 23 establece la eliminación de la doble estableciendo lo siguiente en el numeral uno y dos:

"1. En el caso de la República de Chile, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a) las personas residentes en Chile que obtengan rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en el Perú, podrán acreditar contra los impuestos chilenos correspondientes a esas rentas los impuestos aplicados en el Perú, de acuerdo con las disposiciones aplicables de la legislación chilena. Este párrafo se aplicará a todas las rentas tratadas en este Convenio.

b) cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente de Chile o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en Chile, Chile podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el

patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente.

2. En el caso del Perú, la doble tributación se evitará de la manera siguiente:

a. Perú permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto a la renta a pagar en el Perú, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y las disposiciones de este Convenio. El crédito considerado no podrá exceder, en ningún caso, la parte del impuesto a la renta del Perú, atribuible a la renta que puede someterse a imposición de Chile.

b. Cuando de conformidad con cualquier disposición del presente Convenio, las rentas obtenidas por un residente del Perú o el patrimonio que éste posea estén exentos de imposición en el Perú, Perú podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre las demás rentas o el patrimonio de dicho residente".⁶²

Existen una diversidad de convenios para evitar la doble tributación internacional que han suscrito los países latinoamericanos por lo que se considera necesario que en el anexo se plasme el que se celebró entre Chile y España para poderse dar una idea clara sobre las cláusulas de los mismos y la forma de redacción.

⁶² CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA DEL PERU Y LA REPUBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION Y PARA PREVENIR LA EVASION FISCAL EN RELACION AL IMPUESTO A LA RENTA Y AL PATRIMONIO, http://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf (13 de abril de 2013).

4.6. El Estado de Guatemala y su postura frente a la doble tributación internacional

En la época actual las barreras comerciales que existieron en el mercantilismo han desaparecido, gracias a la existencia de la globalización y transnacionalización de capital lo cual induce a que las empresas salgan de sus fronteras nacionales y realicen sus actividades económicas en otros países.

Lo anterior ha sido de beneficio para incentivar la producción y el desarrollo, no obstante en ciertos casos ha provocado que los contribuyentes sufran una doble imposición dentro de un mismo período fiscal ya que son gravados por un mismo hecho generador, por dos o más Estados con criterios potestativos diferentes, uno en base al criterio subjetivo de su nacionalidad o residencia, y otro en base al criterio objetivo de la fuente o territorio donde se produjo la renta lo cual provoca la doble tributación internacional o también llamada doble imposición internacional.

Cada vez más se ha hecho necesario que los Estados celebren convenios internacionales que tiene como finalidad evitar la doble tributación internacional los cuales establecen deducciones, exenciones o exoneraciones de impuestos directos o indirectos con la finalidad de lograr que no se de la doble imposición a los sujetos pasivos en la cual recae el tributo, por el hecho de realizar su actividades financieras e inversión fuera de su país.

Guatemala actualmente carece de un convenio internacional de tal magnitud no obstante se debe analizar los resultados positivos y negativos que tendría para Guatemala en materia jurídica tributaria y en el ámbito económico la celebración de un convenio internacional de esta naturaleza, pues el que no lo hayan hecho hasta ahora, no significa que en un futuro no vaya a celebrar uno partiendo de la premisa que el derecho se encuentra en constante evolución y conforme cambian las acciones de los seres humanos así se evidenciará en su normativa jurídica.

Guatemala es un Estado en vías de desarrollo y eso significa que la capacidad productiva del país está en aumento no obstante es limitada en comparación con los países desarrollados, por lo cual se debe analizar de manera compleja con que países se encuentra en igualdad de condiciones para decidir ser parte de un Convenio para evitar la doble imposición y con qué países su participación sólo tendrán como consecuencia efectos negativos para Guatemala.

Los efectos no deseados podrían deberse al hecho de que la soberanía tributaria se ve afectada, en caso se llegue a establecer la exclusividad del otro Estado para cobrar una determinada fuente de riqueza limitando así el poder tributario sobre ciertos hechos generadores del tributo lo cual provocaría menos ingresos fiscales para el Estado Guatemalteco, esto como dijimos, si este no fuera el país que tuviera la exclusividad de cobro.

Recordemos que estos convenios de manera general lo que buscan es que la potestad tributaria de los Estados se limite en beneficio del contribuyente logrando así mejorar el mercado internacional debido a que no existirá un similar o mismo hecho generador, gravado respecto a un mismo sujeto pasivo, dentro de un mismo periodo impositivo, por sistemas tributarios estatales diferentes.

Los convenios para evitar la doble imposición traen un beneficio intrínseco que es mejorar el intercambio de información tributaria entre los Estados, debido a que “un elemento esencial de la cooperación internacional en materia fiscal es el intercambio de información. Éste es un medio eficaz, mediante el cual, los países mantienen su soberanía sobre sus propias bases tributarias y se aseguran la correcta asignación de los derechos a la imposición entre las partes contratantes en los convenios tributarios.

El intercambio de información tiene alguna de las siguientes finalidades: primero, la información se intercambia con la finalidad de establecer los hechos en relación a los cuales van a ser aplicadas las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Segundo, la información es intercambiada con vistas a asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su ley nacional. El primer caso sólo surge en relación al intercambio de información sobre la base de un tratado bilateral de doble imposición mientras que el último puede surgir en el contexto de un tratado bilateral o multilateral de asistencia o acuerdo de intercambio de información”.⁶³

⁶³ Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios; <http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/41814314.pdf> (15 de abril de 2013).

Por lo antes mencionado Guatemala se encuentra expuesta frente a la doble tributación internacional en el sentido que no solo países europeos hacen convenios para evitarlo sino también países latinoamericanos como Colombia, Perú y Chile.

Guatemala se fundamenta en el principio de la fuente o territorialidad ya que están afectas las rentas obtenidas en el territorio nacional, no obstante con la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, se incluye un apartado especial al criterio subjetivo de la residencia, este cuerpo normativo entró en vigencia el uno de enero del dos mil trece, existiendo ahora un apartado para los no residentes guatemaltecos, según la categoría de rentas de las actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas del capital y las ganancias de capital.

En un futuro cercano será inminente que Guatemala adopte una postura en su política fiscal de carácter internacional para suscribir dichos convenios, la cual se debe fundamentar en un análisis de la otra parte suscribiente dependiendo si es un Estado desarrollado o no, todo esto en búsqueda de soluciones que beneficien a ambas partes y se logre el fin principal de estos convenios que es eliminar la doble imposición internacional y mejorar el intercambio de información fiscal para evitar la evasión logrando así mejorar las políticas fiscales del país de manera internacional.

CONCLUSIONES

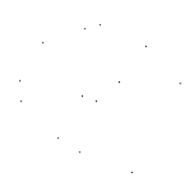
1. El elemento teleológico de los convenios de doble tributación internacional es buscar una equidad en la distribución internacional del gravamen del tributo, para evitar la afectación a los sujetos pasivos que sufren un sometimiento del poder tributario de dos o más estados por un mismo hecho imponible.
2. Los convenios para evitar la doble tributación internacional son más frecuentes en países europeos que latinoamericanos ya que existe en los primeros la libertad de mercado de sus productos.
3. La Constitución Política de la República de Guatemala, en su apartado normativo no estableció la doble o múltiple tributación internacional, ya que en el Artículo 243 de dicho cuerpo normativo, se refiere expresamente a la doble o múltiple tributación interna. Esto provoca un vacío legal de carácter jurídico ya que no se previó la existencia de una afectación internacional al sujeto pasivo por parte de dos o más estados, que cobran un mismo hecho generador, en un mismo periodo impositivo.
4. Guatemala no ha suscrito ningún convenio internacional para evitar la doble tributación. No obstante, por estar inmerso en un mundo globalizado, le es importante para mejorar sus inversiones y seguridad jurídica tributaria realizar

dichos convenios, siempre y cuando se haga un análisis minucioso de las ventajas y desventajas que traerán dichos convenios para el país.

5. La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular.

RECOMENDACIONES

1. Que el Estado de Guatemala y sus entidades descentralizadas y autónomas, promueva un estudio técnico sobre las formas más convenientes para el país para evitar la doble tributación internacional.
2. Que el Ministerio de Relaciones Exteriores, tenga delegados especializados en materia fiscal internacional para poder contar con personal calificado al momento de iniciar diálogos con otros Estados para suscribir un convenio para evitar la doble tributación internacional.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, realice una proyección sobre los cambios de recaudación, al momento de suscribir un convenio para evitar la de doble tributación internacional.
4. Que el Congreso de la República de Guatemala, al momento de ratificar la suscripción de un convenio para evitar la doble tributación, revise cada cláusula de manera minuciosa con el fin de proteger el bienestar y los intereses del país.



BIBLIOGRAFÍA

BALLADARES, Reynaldo. **Análisis jurídico del sistema tributario, propuestas para su reforma en Nicaragua.** Ed. Universidad Centroamericana Managua. Managua, Nicaragua. 2009.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Ed. Heliasta. Buenos Aires, Argentina. 1979.

CASTAÑEDA, Jorge, KAPLAN, Marcos y otros. **Derecho económico internacional.** Ed. Fondo de Cultura Económica. México, D.F., México .1976.

CUADRA, Héctor, PEREZNIETO, Leonel y otros. **Estudios de derecho económico.** Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. México D.F., México. 1977.

DE LEÓN, Hector, DE MATA, José. **Derecho penal Guatemalteco.**8va, ed.; Ed. Magna Terra, Guatemala, 2008.

GARCÍA, Horacio A. **La autonomía del derecho tributario.** Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996.

GIULIANI, Carlos y Navarrine, Susana. **Procedimiento tributario y de la seguridad social.** Novena, ed.; Ed. LexisNexis. Buenos aires, Argentina. 2006.

http://www.cinu.org.mx/ninos/html/onu_n.htm. **Naciones Unidas Centro de información, México, Cuba y República Dominicana**. 20 de marzo de 2013.

http://www.dian.gov.co/descargas/Juridica/Cartilla_convenios_para_evitar_la_doble_imp osicion.pdf. **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Convenios para evitar la doble imposición**. 4 de abril de 2013.

http://www.indret.com/pdf/801_es.pdf. **Análisis jurídico hacendístico de la norma general en la prestación de servicios en la UE**. 10 de enero de 2013.

<http://www.jurídeicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/12/pr/pr2.pd>. **La doble tributación internacional**. 8 de enero de 2013.

http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=2200%3Acapitulo-ii-ventajas-de-la-celebracion-de-los-convenios-para-evitar-. **Perú, Ministerio de Economía y Finanzas, Ventajas de la celebración de los convenios para evitar la doble tributación**. 5 de abril de 2013.

Http://Www.Mef.Gob.Pe/Contenidos/Tributos/Cv_Dbl_Imp/Convenio_Peru_Chile_Dt.Pdf. **Convenio Entre La República Del Perú Y La República De Chile Para Evitar La Doble Tributación Y Para Prevenir La Evasión Fiscal En Relación Al Impuesto A La Renta Y Al Patrimonio**. 13 De Abril De 2013.

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>. **Organización para la cooperación y desarrollo económicos (OCDE)**. 19 de marzo de 2013.

<http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/41814314.pdf>. **Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios**. 15 de abril de 2013.

<http://www.rae.es/rae.html>. **Diccionario de la Real Academia Española**. 16 de junio de 2013.

<http://www.un.org/es/development/desa/news/administration/dobletributacion.html>. **Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, promoviendo el desarrollo para todos**. 29 de marzo de 2013.

KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette. **Manual de derecho financiero**. 2da, ed.; Ed. (s.e.), El Salvador, 1993.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**; Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina 1989.

MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ, Guillermo F. **Derecho tributario general**. 2da. ed.; Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina 1995.

MENÉNDEZ, Alejandro. **Derecho financiero y tributario parte general, lecciones de cátedra**. 9da. ed.; Ed. Lex Nova. Madrid, España. 2008.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. 2da, ed.; Ed. (s.e), Guatemala. 2006.

MONTERROSO, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**, 3ra, ed.; Ed (s.e), Guatemala. 2009.

ORTEGA, Carlos Alberto. **Derecho procesal fiscal**. Ed. Porrúa, S.A. México, D.F., México. 2007.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta, Buenos Aires, Argentina. 1984.

PRIETO, Héctor. **Fuentes del derecho tributario**. Ed. Revista de de derecho Universidad del Norte y Autónoma de Caribe, de Barranquilla, y libre central de Bogota. Bogota, Colombia. 1994.

SEPULVEDA, César. **Derecho internacional**. Ed. Porrúa, S.A. México, D.F., México. 1991.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 7da, ed. Ed Depalma, Buenos Aires, Argentina. 2001.

Legislación:

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

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

Ley de Actualización Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-12, 2012.